مبادئ المحاسبة المالية

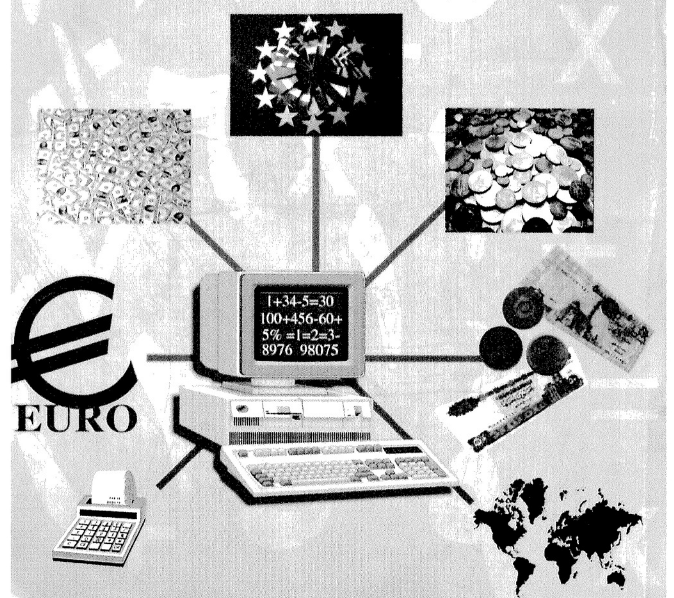
المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية
والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية

دكتــور

أحمد محمد نور

أستاذ المحاسبة والمراجعة

عميد كلية التجارة (سابقا) - جامعة الإسكندرية



المكتبة المحاسبية (١)

مبادئ المحاسبة المالية

المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية
والمعايير المحاسبية والدولية والعربية والمصرية

دكتور
أحمد نور
أستاذ المحاسبة والمراجعة
عميد كلية التجارة - جامعة الإسكندرية السابق

٢٠٠٠

الدار الجامعية
طبع - نشر - توزيع
٨٤ شارع ذكريا غنيم - تانيس سابقاً
☎ ٥٩٦٧٨٨٢



بسم الله الرحمن الرحيم



الباب الأول

في تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها

ووظائفها وإطارها الفكري

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

يختص هذا الباب بالتقديم لموضوع المحاسبة المالية، وسنعرض فيه لتعريف المحاسبة، وتحديد وظائف النظام المحاسبى فى المشروع وتحديد المخرجات الرئيسية لهذا النظام والمتمثلة فى القوائم والمعلومات المالية المختلفة. وسنبين فى هذا الباب أيضاً الجهات العديدة التى تستخدم القوائم والمعلومات المالية. وسنفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ونوضح دور المحاسبة المالية فى قياس مدى تحقيق المشروع لأهداف الربحية والسيولة. وسنحدد فى هذا الباب باختصار فروع المحاسبة المختلفة، ونبين دور كل فرع منها وما يقدمه من معلومات. وسنعرض فى هذا الباب أيضاً لعلاقة المحاسبة بفروع المعرفة المختلفة، ودور لجنة معايير المحاسبة الدولية فى بناء وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وسنناقش فى هذا الباب أيضاً موضوع القوائم المالية كمدخل لدراسة المحاسبة المالية، وسنبين عناصر القوائم المالية الرئيسية، وذلك كتمهيد لعرض المفاهيم والمبادئ المحاسبية التى تعد على أساسها تلك القوائم. وسنعرض باختصار فى هذا الباب لأهم الافتراضات والمبادئ والمعتقدات المحاسبية المتعارف عليها بين الكتاب، وسنوضح أهمية تلك العناصر فى إعداد وفهم القوائم المالية. وسنعرض فى ختام هذا الباب لأهم الخصائص النوعية التى ينبغى توافرها فى المعلومات المالية. وستنقسم الدراسة فى هذا الباب إلى ثلاثة فصول رئيسية على النحو الوارد فى الصفحات التالية.

مقدمة

المحاسبة هى لغة الأعمال لأنها تقوم بقياس وتوصيل المعلومات المالية التى تعكس آداء المشروعات وتبين مراكزها المالية. وتحتاج كثير من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لإستخدامها فى إتخاذ كثير من القرارات مثل قرارات الاستثمار والإقراض. وتعتبر المعلومات المحاسبية جوهر عملية إتخاذ القرارات سواء محلياً أو دولياً، فالمستثمر يحتاج إليها لإتخاذ قرار الإستثمار، والبنك يحتاج إليها لإتخاذ قرار الاقراض، والمورد يحتاج إليها لتقرير منح الائتمان، ورجل الضرائب يحتاج إليها لتحديد وعاء الضريبة، والعمال ومنظماتهم يحتاجون إليها للوقوف على المراكز المالية للمنشآت التى يعملون فيها وتحديد أرباحها. كما تحتاج الدولة وسلطات الإشراف والرقابة الحكومية إلى المعلومات المالية للقيام بوظيفة المتابعة وتقييم آداء المنشآت العاملة فى المجتمع، والتحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة لتلك الوحدات. وتعتبر الإدارة الداخلية فى المشروع أهم مستخدم للمعلومات المالية، فهى تستخدم تلك المعلومات كأساس لإتخاذ كثير من القرارات وللقيام بوظيفة التخطيط والمتابعة والرقابة وتقييم الآداء.

ويعرض هذا الكتاب لأساسيات المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ولقد حاولت قدر المستطاع أن أعرض للمفاهيم والمبادئ والمعتقدات الأساسية المتعارف عليها للمحاسبة فى صورة سهلة واضحة مبسطة تخدم القارئ المبتدئ، وتبتعد عن كثير من الجدل العلمى والإختلافات بين الكتاب. ولم نعرض لهذه المفاهيم والمبادئ والمعتقدات عرضاً نظرياً مجرداً، وإنما جاء عرضنا عرضاً عملياً يربط بين تلك المفاهيم والمبادئ والمعتقدات وبين الإجراءات الاساسية للمحاسبة، وقد راعينا أن يشتمل هذا العرض على آخر ما أستقر عليه كتاب المحاسبة والجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية للمحاسبة فى العالم، وبصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية أو فى المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والتى تطبقها مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧.

ولقد حاولت الإنتقال بالقارئ من فكرة إلى فكرة ومن موضوع إلى آخر بصورة منطقية متسلسلة لاتفترض أى معرفة مسبقة بالمحاسبة، وقد اشتمل العرض على مبررات وأسباب كل إجراء وكل خطوة من خطوات العملية المحاسبية. كما حاولت قدر المستطاع أن يكون عرض الموضوعات التى يشتمل عليها هذا الكتاب عرضاً عملياً يرتبط بشكل كبير بالواقع العملى، ويناقش مشاكل مشابهة لما سيواجهه القارئ فى الحياة العملية. وقد راعيت العمق المطلوب فى عرض موضوعات الكتاب بصورة تسهل على الدارس متابعة دراسة المحاسبة بعد ذلك دون مشاكل.

وينقسم الكتاب إلى **ستة أبواب** رئيسية تنقسم فى مجموعها إلى **ثمانية عشر فصلاً**. ويعرض **الباب الأول** والذى يشتمل على الفصول الأول والثانى والثالث **لتعريف المحاسبة** وتحديد أهدافها ووظائفها وإطارها الفكرى مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. وقد اشتمل هذا الباب على مناقشة تحليلية مختصرة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مع ربط هذه المبادئ والمفاهيم، بالإجراءات الأساسية للمحاسبة. وقد قمنا فى هذا الباب أيضا بدراسة القوائم المالية كمنطلق أساسى لدراسة المحاسبة، وبينا أهم الخصائص النوعية التى ينبغى توافرها فى المعلومات التى تشتمل عليها تلك القوائم.

ويختص **الباب الثانى** والذى يتكون من أربعة فصول من الفصل الرابع وحتى الفصل السابع بمناقشة **موضوع التسجيل المحاسبى** لعمليات المشروع وإستكمال الدورة المحاسبية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. وقد عرضت فى هذا الباب للمعادلة المحاسبية الرئيسية وبينت تأثير مختلف عمليات المشروع على تلك المعادلة، وذلك كمقدمة منطقية لعملية التسجيل المحاسبى. وبعد ذلك إنتقلنا إلى مناقشة موضوع التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤدى إلى تغيير المركز المالى للمشروع، وبينا كيفية تحليل عمليات المشروع وتحديد تأثيرها على مركزه المالى، وبالتالى تحديد قواعد تسجيلها فى الحسابات، وبينا

قصور التسجيل مباشرة فى حسابات دفتر الأستاذ والحاجة إلى إستخدام دفتر اليومية.

وقد تناولنا فى هذا الباب أيضا موضوع تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات وقياس الربح الدورى للمشروع وذلك بعد تحديد تأثير تلك العمليات على المركز المالى للمشروع. وفى نهاية هذا الباب عرضنا لموضوع قيود التسوية اللازم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية لتحقيق القياس السليم للربح والتصوير الدقيق للمركز المالى، وبينا أنواع تلك القيود وكيفية إعدادها ومبرر إعداد كل منها. وقد بينا كيفية إستخدام ورقة العمل كوسيلة منظمة لإعداد تلك القيود فى صورة نهائية ولتوفير المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المالية وقيود الإقفال اللازم إجراؤها فى نهاية الفترة المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن المناقشة فى هذا الباب كانت منصبة على منشآت الخدمات، وقد حاولنا بذلك الإبتعاد عن مشاكل المنشآت التجارية والصناعية، حتى يستطيع القارئ أن يلم إلماماً كاملاً بالدورة المحاسبية فى صورة متكاملة تمكنه من الإنتقال إلى معالجة المشاكل المحاسبية للمنشآت التجارية وهو ما تناولناه بالدراسة فى **الباب الثالث** من الكتاب. ويشتمل هذا الباب على فصلين من الفصل الثامن حتى التاسع. ويختص هذا الباب باستعراض المعالجة المحاسبية للعمليات اليومية التى تقوم بها المنشآت التجارية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. وقد عرضنا فى هذا الباب لمعالجة عمليات المبيعات وما يتعلق بها من خصومات ومسموحات، وبينا كيفية تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى ظل أنظمة الجرد المختلفة المستخدمة عملياً. وبينا كيفية التسجيل المحاسبى لكل تلك العمليات بعد تحديد تأثيرها على عناصر القوائم المالية. وقد عرضنا فى هذا الباب أيضا لمعالجة عمليات الأوراق التجارية التى تحصل عليها المنشأة سداداً للأرصدة المستحقة لها أو التى تقدمها للموردين سدادا للمستحق عليها. وبينا المعالجة المحاسبية لعمليات الحصول على تلك

الأوراق وكيفية التصرف فيها، وتحصيل قيمتها والتوقف عن دفع قيمتها وإلى غير ذلك من العمليات المتعلقة بتلك الأوراق.

ويعرض **الباب الرابع** والذى يشتمل على ثلاثة فصول من الفصل العاشر حتى الثانى عشر لموضوع تصميم النظام المحاسبى وطرق المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ويختص **الفصل العاشر** من هذا الباب بعرض موضوع تصميم النظام المحاسبى للمنشآت التجارية فى صورة عملية ويبين اليوميات المساعدة المختلفة التى ينبغى استخدامها وكيفية تحقيق الترابط بين اليوميات المساعدة لتحقيق الرقابة والترابط بين أجزاء النظام المحاسبى فى المشروع. ويستعرض **الفصل الحادى عشر** الطرق المحاسبية المختلفة ومقارنتها بالطريقة التى سبق التعرض لها فى الفصل العاشر. ويختص **الفصل الثانى عشر** بموضوع الأخطاء المحاسبية والإجراءات اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء.

وبإنتهاء المناقشة فى هذا الباب يكون القارئ قد ألم بالنظام المحاسبى فى المنشآت التجارية، ويكون على إستعداد لمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى تلك المنشآت مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية، وهو ما قمنا به فى **الباب الخامس** من الكتاب. ويشتمل هذا الباب على ثلاثه فصول هما **الفصل الثالث عشر** حتى **الفصل الخامس عشر**. ويختص هذا الباب بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية والصناعية. وقد ناقشنا فى هذا الباب موضوع إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المنشآت التجارية، وبينا عناصر تلك القوائم، والمشاكل التى يواجهها المحاسب عند إعداد تلك القوائم وكيفية التغلب عليها. كما ناقشنا فى هذا الباب موضوع إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى المنشآت الصناعية، وذلك كمقدمة ضرورية لدراسة هذا الموضوع بعمق بعد ذلك.

ويختص الباب الأخير من الكتاب وهو **الباب السادس** باستعراض المشاكل المحاسبية المتعلقة بمختلف عناصر الأصول والخصوم وكيفية الإفصاح

عنها فى الميزانية العمومية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية. ويشتمل هذا الباب على ثلاثة فصول من الفصل السادس عشر وحتى الفصل الثامن عشر. وقد خصص **الفصل السادس عشر** منها لدراسة مشاكل المحاسبة والإفصاح عن الأصول قصيرة الأجل، أما **الفصل السابع عشر** من هذا الباب فيختص بدراسة مشاكل المحاسبة والإفصاح عن الأصول طويلة الأجل، ويختص **الفصل الثامن عشر** من هذا الباب بمناقشة موضوع المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات وحقوق الملكية.

وقد اشتمل كل فصل من فصول الكتاب على مجموعة كبيرة من الأسئلة النظرية التى تقيس مدى إستيعاب القارئ للمادة العلمية المعروضة فى كل منها، كما يشتمل كل فصل على مجموعة من التطبيقات العملية التى تساعد على تطبيق ما جاء بالفصل من أفكار فى صورة عملية.

وأرجو من الله العلى القدير أن أكون قد وفقت فى إختيار منهج ملائم لهذا الكتاب، وفى عرض الأفكار الواردة فيه فى صورة منطقية متسلسلة مقبولة، وإن يحقق هذا الكتاب الغرض من إخراجه، والله الموفق.

الإسكندرية فى أول يناير ٢٠٠٠

دكتور

أحمد نور

الباب الأول
في
تعريف المحاسبة وتحديد أهدافها
ووظائفها وإطارها الفكري
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية



الفصل الأول

في

ماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها

١ - مقدمة:

يعتبر هذا الفصل بمثابة فصل تمهيدى يقدم لموضوع المحاسبة. ويبدأ بتعريف المحاسبة وتحديد أهدافها، ثم ننتقل بالمناقشة إلى موضوع النظام المحاسبى، ونحدد وظائفه، ونبين ارتباط هذه الوظائف بتحقيق الهدف من تصميم ذلك النظام وهو إنتاج المعلومات المالية. وبعد تحديد القوائم والتقارير المالية العديدة التى يوفرها النظام المحاسبى، سنحدد الجهات التى تستخدم تلك القوائم والتقارير المالية. ومن خلال إستعراض المعلومات المحاسبية الداخلية التى يوفرها النظام المحاسبى سنحدد دور المحاسبة فى خدمة إدارة المشروع. وهذا سيقودنا إلى التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية المتعلقة بتوفير المعلومات التى تخدم الإدارة فى عملية التخطيط وإتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذها.

وحتى يستطيع دارس المحاسبة أن يقدر أهمية الموضوع سأوضح بإختصار أهم فروع المحاسبة التى سيتعرض لها بالدراسة خلال المراحل المختلفة للدراسة الجامعية. وسنوضح دور كل فرع من فروع المحاسبة وما يقدمة من خدمات سواء لإدارة المشروع الداخلية، أو للمستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية. وحتى يتضح الإطار الذى تعمل فيه المحاسبة سنبين ارتباطها بفروع المعرفة الأخرى، وأخيراً نشير إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية كأحد المنظمات القائدة فى وضع معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولى.

٢ - تعريف المحاسبة وأهدافها :

تعرف المحاسبة بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها فى عملية التقييم وإتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات.

وتهدف المحاسبة إلى توفير معلومات مالية عن الوحدات الإقتصادية المختلفة التى تعمل فى المجتمع. والمقصود بالوحدة الإقتصادية التى تسعى المحاسبة إلى توفير معلومات مالية عنها مشروعات الأعمال المختلفة. وتساعد المعلومات المالية التى توفرها المحاسبة فى إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة داخل تلك المشروعات، أى أنها تساعد على القيام بالوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم ورقابة ومتابعة، وهذا ما يطلق عليه الإستخدامات الداخلية للمعلومات المالية. إن القيام بعملية التخطيط يحتاج إلى معلومات، كما أن متابعة الخطة يحتاج إلى معلومات، ومعظم تلك المعلومات يتم توفيرها عن طريق النظام المحاسبى للمشروع.

وتستخدم المعلومات المالية أيضا بواسطة كثير من الجهات الخارجية عن المشروع مثال ذلك ملاك المشروع ودائنيه والمستثمرين المحتملين فى المشروع والمحللين الماليين والحكومة وأفراد الجمهور الذين لهم إهتمام بأعمال المشروع لسبب أو لآخر. وتهتم معظم تلك الأطراف الخارجية بالحصول على معلومات عن أرباح المشروعات ومراكزها المالية.

٣- المحاسبة كنظام للمعلومات :

حتى يمكن توفير معلومات مالية مفيدة عن مشروعات الأعمال المختلفة فإنه من الضرورى وجود بعض الوسائل والإجراءات والنماذج والطرق لتسجيل مايقوم به المشروع من أنشطة تسجيلاً يومياً، ويلى ذلك تلخيص نتائج ذلك التسجيل فى تقارير محاسبية. ويتكون النظام المحاسبى للمشروع من الوسائل والطرق والإجراءات والنماذج المستخدمة فى تسجيل وتلخيص الأنشطة المالية للمشروع. وبناء على ذلك فإن الوظيفة الأولى للنظام المحاسبى هى توفير التسجيل المنتظم للعمليات والأنشطة اليومية للمشروع فى شكل نقدى. ومن أمثلة العمليات التى تخضع للتسجيل المحاسبى عمليات الشراء والبيع، والعمليات التى ينتج عنها دائنية أو مديونية للمنشأة، وعمليات تحصيل النقدية، وسداد النقدية، وغيرها من العمليات العديدة التى تؤثر على المشروع والتى يمكن التعبير عنها فى صورة نقدية.

إن العمليات التى تخضع للتسجيل المحاسبى هى عمليات تامة وليس مجرد رغبات أو إرتباطات مستقبلية قد تحدث أو لاتحدث. ويشير إصطلاح عملية فى المفهوم المحاسبى إلى فعل تام حدث فعلا a completed action وليس مجرد توقع حدوث أمر أو فعل متوقع أو ممكن الحدوث فى المستقبل. وبناء على تعريف العمليات المحاسبية فإنه من الممكن وجود الأحداث التى لايمكن التعبير عنها فى صورة نقدية، ونتيجة لذلك فلا تخضع تلك العمليات للتسجيل المحاسبى مثال ذلك تعيين رئيس جديد للمنشأة، أوتوقيع عقد عمل مع أحد الموظفين، أو فتح فرع جديد للشركة، أو ظهور منتج جديد منافس لمنتجات المشروع، إن جميع هذه الأحداث لاتمثل عمليات بالمفهوم المحاسبى وبالتالى فهى لاتخضع للتسجيل المحاسبى.

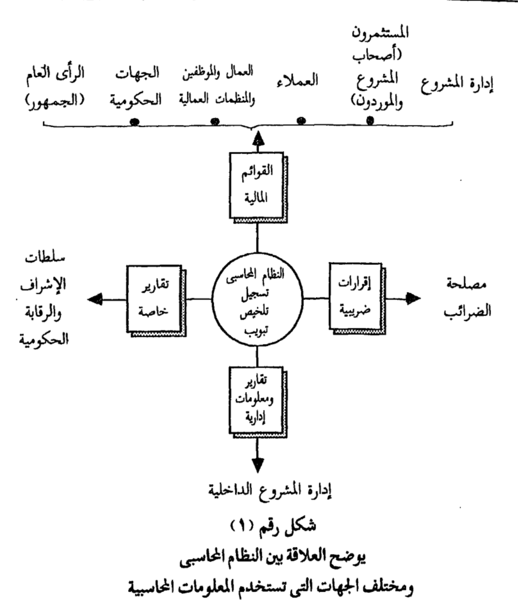
وتتعدد الطرق التى يمكن أن تستخدم فى تسجيل العمليات المالية للمشروع فمن الممكن أن يتم التسجيل يدوياً بواسطة المحاسبين فى دفاتر عادية، وقد يتم التسجيل بواسطة آلات تسجيل العمليات، أو ما يعرف بالنظم المحاسبية الميكانيكية، مثال ذلك الآلات المستخدمة فى تسجيل النقدية، التى توجد فى المحلات الكبرى. وقد يتم التسجيل بإستخدام أجهزة الحاسبات الإلكترونية وذلك بإستخدام البطاقات أو الأشرطة الممغنطة أو غيرها من وسائل تسجيل المعلومات إلكترونيا. وقد بدأ الإهتمام فى الآونة الأخيرة بإستخدام أنظمة الحسابات الميكانيكية والإلكترونية لما لذلك من آثار فى الحصول على المعلومات المطلوبة فى يسر وسهولة وسرعة، وأحياناً قد تكون تكلفة تشغيل المعلومات إلكترونياً أرخص من تكلفة التشغيل اليدوى للمعلومات خاصة فى الدول التى تقل فيها العمالة وتزداد فيها تكلفة العمل اليدوى بناء على ذلك.

وتكون الوظيفة الثانية للنظام المحاسبى بعد وظيفة التسجيل هى وظيفة تبويب الأحداث والعمليات المحاسبية إلى مجموعات مترابطة. ويساعد تبويب العمليات إلى مجموعات على إختصار كميات كبيرة من التفاصيل، وتجميع المعلومات فى شكل وحجم مناسب يمكن إستخدامه. فعلى سبيل المثال يؤدى

تجميع كل العمليات التى يتم فيها تحصيل نقدية أو سداد نقدية إلى توفير معلومات ملائمة ومفيدة عن المركز النقدى للمشروع فى أى لحظة، ولاشك أن هذه المعلومات لن تكون متاحة فى ظل تفاصيل عمليات التحصيل والسداد النقدى التى يقوم بها المشروع دون تلخيص.

ويقوم النظام المحاسبى للمشروع بعد عملية التبويب بتلخيص المعلومات المحاسبية فى صورة نافعة ومفيدة فى شكل تقارير مالية. ويتم تصميم تلك التقارير فى صورة تفى بالإحتياجات من المعلومات للجهات المختلفة التى تستخدم تلك المعلومات. وتساعد الخطوات الثلاثة السابقة على توفير المعلومات المحاسبية، إلا أن المحاسبة لاتقتصر كما سبق أن ذكرنا على توفير المعلومات، وإنما تهدف العملية المحاسبية أيضا إلى توصيل هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية، وقد يتطلب ذلك تفسير المعلومات المحاسبية، وإجراء بعض المقارنات والتحليلات التى قد تساعد فى فهم تلك المعلومات. إنه فى حالات كثيرة قد نقارن أرباح المشروع عن السنة الحالية بالأرباح الخاصة بالعام الماضى أو قد تكون المقارنة بين الأرباح المتعلقة بمشروعين متشابهين. وتساعد هذه المقارنة على الحكم على مدى تقدم المشروع من سنة إلى أخرى، أو إلى تحديد أى المشروعات أكثر ربحية، وأيهما أقوى ماليا، وتساعد هذه التحليلات كثيرا فى مجال توجيه الإستثمارات فى أى من تلك المشروعات.

ويجب أن يوفر النظام المحاسبى للمشروع المعلومات المالية التى تحتاج إليها الإدارة الداخلية للمشروع، كما ينبغى أن يوفر المعلومات المطلوبة للجهات الخارجية العديدة التى يكون لها إهتمام بأعمال المشروع. ويمكن توضيح العلاقة بين النظام المحاسبى ومختلف الجهات التى تستخدم المعلومات المحاسبية فى الشكل التالى :



شكل رقم (١)
يوضح العلاقة بين النظام المحاسبى
ومختلف الجهات التى تستخدم المعلومات المحاسبية

يوضح الشكل السابق ما يوفره النظام المحاسبى من معلومات وتقارير مالية، والجهات المختلفة التى تستخدم تلك المعلومات ويطلق إصطلاح مستخدمى المعلومات المحاسبية على الأشخاص والجهات التى تستلم التقارير المحاسبية. وتتحدد نوعية المعلومات التى يحتاجها مستخدم معين للمعلومات المالية على ضوء نوعية القرارات التى يتخذها هذا المستخدم بمساعدة المعلومات المحاسبية. وبناءاً على ذلك نجد أن إدارة المشروع تحتاج إلى معلومات تفصيلية عن تكاليف الإنتاج وعناصر تلك التكلفة، والعادم والفاقد أثناء التشغيل، وذلك

بغية تحقيق الرقابة على عمليات المشروع وإتخاذ القرارات المختلفة والتخطيط للمستقبل، وتحديد أسعار البيع.

ومن ناحية أخرى فإن الجهات الخارجية التى تهتم بأعمال المشروع تحتاج إلى معلومات ملخصة عن الموارد المتاحة للمشروع، ومعلومات عن نتائج عمليات المشروع عن الفترة المحاسبية الماضية. وذلك لإستخدامها فى إتخاذ القرارات الإستثمارية، أو إستيفاء الإقرارات الضريبية الخاصة بهم.

ونخلص مما سبق أن هناك إحتياجات متعددة من المعلومات، وتتوقف تلك الإحتياجات من المعلومات على الأغراض التى ستستخدم فيها. وينبغى أن يكون النظام المحاسبى للمشروع قادراً على توفير هذه الإحتياجات المختلفة من المعلومات. ومن ناحية أخرى فإن النظام المحاسبى ينبغى أن يكون قادراً على توفير تلك المعلومات فى الوقت الملائم حتى يمكن إستخدامها فى الإستخدامات المختلفة بصورة ملائمة.

ومن الضرورى أن تعرض المعلومات فى هذه التقارير طبقا لمجموعة من الافتراضات والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المتفق عليها بين المحاسبين، وذلك لضمان الوصول إلى تفسير موحد لتلك المعلومات. فعلى سبيل المثال إذا أظهر أحد التقارير المحاسبية أن المشروع يمتلك أراضى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فماذا يعنى هذا المبلغ؟ هل يمثل هذا الرقم التكلفة الأصلية للأرض؟ أو ما تحمله المشروع فعلا فى سبيل إقتنائها؟ أم هل يمثل هذا الرقم القيمة السوقية الجارية للأرض عند إعداد التقرير؟ أو هل يمثل هذا الرقم قيمة الأرض المتخذة أساساً لتحديد الضريبة العقارية؟ من الواضح أن من يستخدم هذا التقرير يحتاج إلى معرفة المبادئ والافتراضات التى أعد هذا التقرير على أساسها، حتى يستطيع أن يعرف ماذا تعنى الأرقام والمعلومات التى تشتمل عليها تلك القوائم. ومن ناحية أخرى فإن معايير إعداد التقارير المختلفة ينبغى أن ترتبط بالإحتياجات من المعلومات بالنسبة لمن يستخدمون تلك التقارير.

٣- أهم التقارير التى يوفرها النظام المحاسبى :

إن أهم التقارير التى يوفرها النظام المحاسبى للمشروع هى :

٣- أ - القوائم المالية :

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المحاسبية. وتعتبر القوائم المالية ذو فائدة كبيرة لإدارة المشروع، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها فى إستغلال كمية الموارد الإقتصادية الموضوعة تحت تصرفها. ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسى للمعلومات المالية للجهات الخارجية التى تهتم بأعمال المشروع. وتلخص القوائم المالية عمليات المشروع عن فترة زمنية محددة عادة شهر أو سنة. وتظهر القوائم المالية المركز المالى للمشروع فى وقت إعدادها، كما توضح نتائج الأعمال التى أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالى.

وتهدف القوائم المالية إلى المساعدة فى تقييم نواحى القوة المالية للمشروع وتحديد ربحيته وتحديد التوقعات المستقبلية للمشروع فى مجال المركز المالى والربحية. وتهتم كثير من الجهات بالحصول على تلك القوائم المالية مثال ذلك الإدارة، والمستثمرين (الملاك) والعملاء والعمال. كما تهتم كثير من الجهات الحكومية بالحصول على تلك القوائم وإستخدامها مثال ذلك مصلحة الضرائب، وأجهزة الرقابة الحكومية (وزارة المالية - والجهاز المركزى للمحاسبات)، كما تهتم بورصات الأوراق المالية بالحصول على تلك القوائم، بل إنه فى بعض الحالات تؤثر تلك البورصات فى تحديد المبادئ التى تعد تلك القوائم على أساسها.

ويطلق على المفاهيم المحاسبية، والافتراضات والمبادئ والمعتقدات التى تعد القوائم المالية على أساسها إصطلاح المبادئ المحاسبية المقبولة. وتخضع تلك المبادئ للتطوير المستمر وفقاً للاحتياجات المتطورة من المعلومات، ووفقا للتغيرات فى الهيكل الإجتماعى والإقتصادى فى المجتمع الذى تعمل فيه المحاسبة[1]. وسنعرض فى هذا الكتاب للمبادئ المحاسبية المقبولة التى تعد القوائم المالية على أساسها، والتى نتصور أنها تكون الإطار الفكرى الملائم للمحاسبة مع ربطه بالاطار الفكرى لمعايير المحاسبة المصرية والدولية.

---

(١) دكتور أحمد نور «تقييم دور المبادئ والإجراءات والبيانات المحاسبية فى مجال القياس والرقابة وإتخاذ بعض القرارات الاقتصادية فى الإتحاد السوفيتى» مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول المجلد ١٦. سنة ١٩٧٩.

٣-ب- الإقرارات الضريبية :

يتطلب القانون الضريبى المصرى من مختلف أنواع المشروعات موافاة مصلحة الضرائب فى مواعيد محددة بإقرارات الربح الضريبى الذى حققه المشروع خلال سنته المالية. ومن الطبيعى أن معظم المعلومات اللازمة لإعداد هذه الإقرارات يوفرها النظام المحاسبى للمشروع. ومن ناحية أخرى فإن القانون الضريبى يلزم بعض المشروعات بالإبلاغ عن الأرباح والأتعاب المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب وذلك لإحكام عملية حصر الخاضعين للضريبة، ويوفر النظام المحاسبى هذه المعلومات أيضا.

٣-جـ- التقارير الإدارية :

تحتاج إدارة المشروع بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها فى تخطيط ورقابة العمليات اليومية للمشروع. كما تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات مالية لمساعدتها فى بناء الخطط طويلة الأجل وإتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديدة أو غير ذلك من القرارات. ويقال أن النظام المحاسبى للمشروع يوفر ثلاثة أنواع من المعلومات، النوع الأول هو المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الروتينية للمشروع مثل قرارات الشراء والبيع، وغيرها. والنوع الثانى هو المعلومات اللازمة لتخطيط العمليات غير الروتينية مثال ذلك قرار إضافة منتج جديد، والنوع الثالث هو المعلومات اللازمة لحل المشاكل التى يواجهها المشروع. ويطلق على أنشطة تجميع وتحليل وتفسير وتوصيل المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات إصطلاح المحاسبة الإدارية، وهو ما سنتعرض له بالدراسة فى مراحل متقدمة من دراسة المحاسبة.

٤- المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية :

نظرا لأن الجهات التى تستخدم القوائم المالية والمعلومات المالية قد تكون جهات خارجية عن المنشأة أو جهات داخلية بها، لذلك يمكن تقسيم المحاسبة

إلى فرعين: المحاسبة الإدارية Managerial Accounting أو الداخلية والمحاسبة المالية أو الخارجية Financial Accounting وتعمل المحاسبة الإدارية أو الداخلية على توفير البيانات والمعلومات إلى الإدارة الداخلية فى الوحدة الإقتصادية وذلك لإستخدامها فى أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. ويكون توفير هذا النوع من البيانات والمعلومات عملية مستمرة تساعد على إتخاذ كثير من القرارات الروتينية وغير الروتينية، وحل كثير من المشاكل التى تواجه الإدارة فى أعمالها اليومية. أما المحاسبة المالية فهى تختص أساساً بتوفير البيانات والمعلومات التى تحتاجها الجهات الخارجية، وذلك لإستخدامها فى إتخاذ كثير من القرارات التى تقوم تلك الجهات بإتخاذها. ومن بين القرارات التى تستخدم تلك المعلومات فى إتخاذها قرارات الاستثمار وقرارات الإقراض وغيرها. ويختص هذا الكتاب أصلا بمعالجة موضوع المحاسبة المالية، أما موضوع المحاسبة الإدارية فنجد له تفصيلاً فى كتابات أخرى[1].

وطالما أن إهتمامنا هنا منصب على المحاسبة المالية فسنركز على المبادئ المحاسبية ومعايير الإفصاح التى تعمل على توفير المعلومات الملائمة والمعدة فى الوقت الملائم لإستخدام الجهات الخارجية. وتزداد أهمية المحاسبة المالية فى الوقت الحاضر فى جميع أنحاء العالم، وبصفة خاصة فى دولة مثل مصر نظراً للاهتمام الكبير بزيادة الاستثمار وإنشاء المشروعات. إن من حق الدولة والمجتمع بصفة عامة التحقق من أن المشروعات العاملة فيها تعمل بكفاءة وبشكل متجانس مع أهداف المجتمع. وليس من المتصور أن يتحقق هذا الهدف دون وجود هيكل نظرى ملائم من المبادئ المحاسبية المتفقة مع ظروف ومفاهيم المجتمع والتى تؤدى إلى المساعدة على توفير المعلومات اللازمة للمجتمع. وينبغى أن يكون هذا الهيكل مرنا بحيث يمكن تغييره وتطويره بما يلائم ظروف المجتمع المتغيرة.

ويتضح من التعريف السابق ومن التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، أن الهدف الأساسى للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية. وينبغى

(١) دكتور أحمد نور «المحاسبة الإدارية»، الاسكندرية ١٩٩٤.

أن توفر تلك التقارير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وأى مستخدمين آخرين للمعلومات فى إتخاذ قرارات الإستثمار أو الإقراض أو أى قرارات أخرى. ومن الضرورى أن تكون تلك المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يدركون مجال الأعمال والأنشطة الإقتصادية، والذين يرغبون فى دراسة المعلومات بجهد معقول. ويعتبر المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون (ومستشاروهم) أهم من يستخدمون القوائم المالية. وتمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المالية بالنسبة لتلك الجهات. ومن ناحية أخرى فإن كثير من الجهات الأخرى تستخدم المعلومات الواردة فى القوائم المالية مثل إدارة المنشأة، وأجهزة الضرائب والأجهزة الحكومية، وبورصة الأوراق المالية، والعاملون، ورجال القانون، والمنظمات العمالية والإتحادات والروابط والغرف التجارية وغيرها. وقد يتوافر بالنسبة لبعض تلك الجهات الأخرى غير المستثمرين والدائنين مصادر أخرى للمعلومات غير القوائم المالية المتعارف عليها. ونتيجة لذلك فإن أهداف القوائم المالية المتعارف عليها تركز بصفة أساسية على إحتياجات المستثمرين والدائنين لأن إحتياجات تلك الجهات من المعلومات تكون مفهومة بدرجة أكبر من غيرها من الجهات التى أشرنا إليها. ولكن يمكن القول بصفة عامة أن تلك القوائم المالية تشبع معظم الإحتياجات المعروفة من المعلومات.

وتعتبر إدارة المنشأة هى المسئولة أساساً عن تلك القوائم المالية ويرغب المستثمرون والدائنون فى التحقق من أن إدارة المنشأة قد قامت بهذا العمل على أساس موضوعى دقيق، ويتطلب هذا التحقق وجود مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة التى تعد القوائم المالية على أساسها. وتعبر هذه المبادئ عن إتفاق جمع من المحاسبين فى وقت معين على ماهية الموارد الإقتصادية والإلتزامات التى ينبغى تسجيلها كأصول أو إلتزامات بواسطة المحاسبة المالية، وماهية التغيرات فى الأصول والإلتزامات التى ينبغى تسجيلها ومتى يجب تسجيل هذه التغيرات، وكيفية قياس الأصول والإلتزامات والتغييرات التى تطرأ عليها، وماهية المعلومات التى يجب الإفصاح عنها وكيفية إعدادها. وسنعرض

بإختصار فى هذا الكتاب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند عرض موضوع الإطار النظرى للمحاسبة المالية. كما يتطلب التحقق من إعداد القوائم بطريقة موضوعية ضرورة قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة وعلى درجة من العلم والخبرة بفحص تلك القوائم، ومن هنا ظهرت مهنة مراجعة الحسابات، وذلك للقيام بفحص إنتقادى للقوائم المالية وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص، يساعد على زيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية.

٥- المحاسبة وقياس مدى تحقيق المشروع لأهدافه :

من الضرورى أن تركز إدارة أى مشروع تجارى أو صناعى على تحقيق هدفين أساسيين، الهدف الأول هو تحقيق الربح، والهدف الثانى هو تحقيق السيولة المالية، بمعنى توفير النقدية المطلوبة لسداد الإلتزامات عندما يحل ميعاد إستحقاقها. وقد يكون هناك أهداف أخرى للمشروع غير هدفى السيولة والربحية مثال ذلك الرغبة فى توفير فرص عمالة جديدة أو خدمة البيئة أو إدخال منتجات جديدة أو بناء صرح صناعى كبير، أو توفير سلع وخدمات بكميات كبيرة وبتكلفة أقل. ورغم وجود تلك الأهداف الفرعية إلا أن مؤشر البقاء فى مجال الأعمال التجارية والصناعية يحكمة تحقيق هدفى الربحية والسيولة.

إن أى مشروع تجارى أو صناعى هو بمثابة مجموعة من الموارد الاقتصادية التى يبغى أصحابها زيادتها عن طريق إستثمارها فى هذا المشروع. وفى حقيقة الأمر يمثل الإستثمار فى مشروع معين بديل إستثمارى معين بين مجموعة من البدائل الإستثمارية المتاحة، فإذا لم يحقق المشروع ربح يؤدى إلى زيادة قيمة الموارد المستثمرة، فإن أصحاب المشروع قد يفكرون فى تحويل إستثماراتهم إلى مشروع آخر. ولاشك أن أى مشروع يعمل بخسائر لفترة طويلة فإنه سيضطر إلى تصفية أعماله فى النهاية والخروج من ميدان النشاط. ونتيجة لذلك فإن البقاء فى مجال الأعمال مرهون بتحقيق الربح الذى يمثل العائد الملائم على الموارد المستثمرة فى المشروع.

ومن ناحية أخرى فإن المشروع الذى يتوافر لديه النقدية الكافية لسداد

إلتزاماته التى يحل ميعاد إستحقاقها يعتبر فى حالة مناسبة من ناحية السيولة النقدية. وعلى النقيض من ذلك فإذا لم يكن المشروع قادراً على سداد إلتزاماته التى يحل ميعاد إستحقاقها فإنه يكون فى حالة من الأعسار المالى insolvent. ويعتبر توافر السيولة النقدية من الأهداف الأساسية للمشروع فى الوقت الحاضر لأن عدم توافر السيولة الملائمة لمقابلة الإلتزامات المطلوبة قد يعرض المشروع لمخاطر التصفية بواسطة الدائنين.

وتهدف المحاسبة بصفة أساسية إلى قياس ربحية المشروع وقياس مدى ما يتوافر لديه من سيولة نقدية، كما أن المحاسبة توفر المعلومات الملائمة التى تساعد على إتخاذ القرارات التى تهدف إلى تحقيق هدفى الربحية والسيولة. إن العملية الإدارية هى أساسا عملية تنطوى على المفاضلة والإختيار بين البدائل المتاحة وفقا لما تحققه تلك البدائل من أرباح. وحتى تستطيع الإدارة أن تفاضل بين هذه البدائل وتختار أى بديل منها فإنها تحتاج إلى معلومات تتم المفاضلة على أساسها. إن دقة أى قرار تتوقف بنسبة كبيرة على دقة المعلومات التى تم إتخاذ القرار على أساسها، وهناك عديد من الأمثلة على القرارات التى تتخذ بمساعدة المعلومات المحاسبية مثال ذلك قرارات التسعير، وقرارات تغيير تشكيلة المنتجات، وقرارات التوسع، وقرارات الإندماج فى مشروعات أخرى وقرارات الإقتراض من البنوك، وقرارات الإستثمار، وغير ذلك من القرارات.

وبناء على ذلك فإنه يمكن القول أن المحاسبة ليست مجرد وسيلة لقياس نتائج عمليات المشروع وتوصيل ذلك إلى من يهمه الأمر، وإنما تشتمل بالإضافة إلى ذلك على أنشطة توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة. وتستمد المحاسبة أهمية خاصة من توفير تلك المعلومات، نظراً للدور الذى تقوم به فى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة فى الوحدة الإقتصادية، وغيرها من الوحدات العاملة فى الاقتصاد القومى.

٦- فروع المحاسبة :

اتسع نطاق المحاسبة فى الوقت الحاضر ليشتمل على مجموعة عديدة من

الفروع، وذلك نتيجة التوسع الصناعى الكبير وظهور المشروعات ذات الحجم الكبير، ونتيجة للثورة الصناعية. كما أدى التوسع الكبير فى مجال الاستثمار وظهور الشركات متعددة الجنسية إلى زيادة أهمية المحاسبه، لتوفير المعلومات التى تسمح بقياس آداء تلك الشركات، ولعل أهم فروع المحاسبة فى الوقت الحاضر هى :

٦- أ - المحاسبة المالية :

المحاسبة المالية هى نظام للقياس والإتصال يعمل على تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التى تقوم بها الوحدة المحاسبية. وتتم هذه الوظائف بصورة تمكن من تحديد نتيجة تلك العمليات من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وتحديد الموارد المملوكة لتلك الوحدة فى نهاية تلك الفترة، وما عليها من إلتزامات فى نفس التاريخ. وتستهدف المحاسبة المالية من ممارسة تلك المهام إلى توفير التقارير المالية الخارجية، أى التى تستخدمها الجهات الخارجية عن المشروع، وهى تعتبر موضوع الدراسة فى هذا الكتاب.

٦-ب- المحاسبة الإدارية :

سبق أن تعرضنا للتفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وبينا أن المحاسبة الإدارية تستهدف توفير المعلومات الملائمة فى الوقت الملائم لمساعدة إدارة المشروع على إتخاذ القرارات، أو بصفة خاصة ممارسة وظيفتى التخطيط والرقابة. إن المحاسبة الإدارية تعمل على توفير المعلومات التى تساعد إدارة المشروع على رسم سياستها المستقبلية وبناء الخطط، وإتخاذ القرارات ومتابعة تنفيذ تلك الخطط، ومقارنة الآداء الفعلى بما هو مخطط. ولاشك أن جوهر العملية الإدارية هو إتخاذ القرارات، وتتوقف جودة القرارات على دقة المعلومات التى توفرها المحاسبة الإدارية. ويلاحظ فى هذا الصدد أن المحاسبة الإدارية توفر كمية هائلة وتفصيلية من المعلومات التى تستخدم فى كثير من الأغراض عكس المحاسبة المالية التى توفر معلومات مجمعة وتاريخية ومعروضة فى إطار

مجموعة من المبادئ والافتراضات والمعتقدات المحددة، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فى الفصل التالى من هذا الكتاب.

٦-جـ- محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات المتعلقة بتكلفة الإنتاج، وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة، وقد كان الإهتمام فى بادئ الأمر ينصب على تحديد التكاليف فى المنشآت الصناعية، إلا أن كثير من الكتاب والمنشآت بدأت تستخدم نظماً لمحاسبة التكاليف فى المشروعات التجارية ومشروعات الخدمات. وتقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف وتخصيصها على المنتجات والأنشطة التى يتم إنتاجها. ولم يعد الأمر قاصراً فى الوقت الحاضر على حصر وتجميع وتحليل عناصر التكاليف الفعلية بل امتد إلى تقدير التكاليف المستقبلية، وبناءاً عليه ظهرت أنظمة التكاليف المعيارية أو النمطية، والتى تستهدف تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف.

وترتبط محاسبة التكاليف بصورة كبيرة بالمحاسبة المالية، نظراً لأن محاسبة التكاليف توفر المعلومات المتعلقة بتكلفة المخزون من البضاعة فى آخر السنة المالية، وهى من المعلومات الهامة عند إعداد القوائم المالية. كما ترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية لدرجة أن كثير من الكتاب يعالجونهما على أنهما فرع واحد، وذلك نظراً لأن محاسبة التكاليف توفر كثير من المعلومات التى تستخدم فى مجال إتخاذ القرارات.

٦- د - المحاسبة الضريبية :

يستهدف هذا الفرع من فروع المحاسبة تطبيق أحكام القانون الضريبى والقوانين المعدلة له لتحديد الربح الضريبى أو الوعاء الخاضع للضريبة، وذلك تمهيداً لتحديد قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة. إن القانون الضريبى يحدد الأحكام والقواعد التى ينبغى مراعاتها عند قياس الربح الضريبى، وهذه الأحكام والقواعد لاتتفق فى بعض الحالات مع قواعد القياس المحاسبى للربح،

وإنما قد تختلف معها، وبالتالى ينبغى الإلمام بأحكام تحديد الربح الضريبى وتطبيقها وذلك حتى يمكن إعداد الإقرار الضريبى، والمعلومات الضريبية الأخرى التى تلتزم المنشأة بإعدادها وفقاً لأحكام القانون الضريبى.

٦-هـ- المحاسبة الحكومية :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية فى إطار محدد يحكمه القانون واللوائح المالية، وذلك بغية التحقق من تطبيق القوانين واللوائح والموازنات التى تلتزم بها تلك الوحدات الحكومية. إن المحاسبة الحكومية تقوم على مبدأ الإعتمادات أو المخصصات، بمعنى تخصيص إعتماد معين لغرض معين، ويهدف التسجيل فى المحاسبة الحكومية إلى الكشف عن مدى إلتزام الوحدات الحكومية بالصرف فى حدود الإعتمادات. ولاتهدف المحاسبة الحكومية إلى قياس نتيجة الأعمال أو تحديد المركز المالى أو قياس التكلفة كما هو الحال فى المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف.

٦- و - المحاسبة القومية :

تهدف المحاسبة القومية إلى توفير المعلومات التى تعكس الآداء الاقتصادى للمجتمع والوحدات التى يتكون منها فى صورة تجميعية خلال فترة زمنية معينة. وتقوم المحاسبة القومية على المبادئ والقوانين الإقتصادية التى تحكم تحديد المعلومات التى تقوم بتوفيرها. وتعد معلومات المحاسبة القومية على مستوى الصناعات والقطاعات وعلى مستوى المجتمع كله. وتساعد المحاسبة القومية على تحليل الظواهر الإقتصادية ودراستها، وبالتالى فهى تمكن من التخطيط الإقتصادى على المستوى القومى.

٦- ز - مراجعة الحسابات :

تعتبر مراجعة الحسابات فرعا مستقلاً من فروع المعرفة المحاسبية، وتنطوى على المبادئ والمعايير الخاصة بفحص القوائم المالية بقصد إعداد تقرير عنها يوضح نتائج ذلك الفحص.

وتساعد مراجعة المعلومات المالية على دعم الثقة فى تلك المعلومات، كما تؤدى إلى تحسين الدور الذى تقوم به المعلومات فى عملية الإدارة الإقتصادية. وينبغى أن يتحقق مراجع الحسابات من إستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية. ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغى أن يشير مراجع الحسابات فى تقريره عن نتيجة الفحص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويشير إلى أى تغيير فى إستخدام تلك المبادئ عن السنوات السابقة، ويوضح تأثير ذلك التغيير على كل من المركز المالى ونتيجة أعمال المشروع. وينظم قيام المراجعين بمهامهم ويحدد مستوى آداء هذه المهام معايير المراجعة المتعارف عليها والتى تضعها وتفسرها الجمعيات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة. كما ينظم هذه المهنة من ناحية أخرى دستور خاص وقواعد أخلاقية تكفل تنفيذ أعمال المراجعة بموضوعية وحياد وإستقلال وكفاءة. وتساعد عملية مراجعة وفحص القوائم المالية على التوفيق بين المصالح المتعارضة فى مجال إعداد وإستخدام القوائم المالية. فقد يحدث فى بعض الحالات تضارباً فى المصالح بين إدارة المنشأة التى تقوم بإعداد القوائم المالية وبين بعض الأشخاص والجهات التى تستخدم تلك القوائم، فعلى سبيل المثال قد تقوم المنشأة وهى بصدد تقديم طلب الحصول على قرض من البنك بتحسين صورة مركزها المالى، أو قد تأخذ الجانب التفاؤلى فى عرض مركزها المالى، كما قد تقوم المنشأة التى ترغب فى زيادة رأسمالها عن طريق طرح أسهمها للاكتتاب العام بالمبالغة فى إظهار مقدرتها الإيرادية. ويعمل وجود مراجع الحسابات الخارجى على حماية من يستخدمون القوائم المالية من هذا الإنحياز الطبيعى أو من سوء العرض المتعمد للقوائم المالية عن طريق فحص هذه القوائم، والأدلة المدعمة لها والتى تقوم إدارة المنشأة بإعدادها. ويقوم مراجع الحسابات بإبداء رأيه المهنى حول مدى صدق تمثيل القوائم المالية، وذلك بعد قيامه بالفحص الضرورى والملائم للتحقق من ذلك. ويتطلب قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة ليس فقط وجود مهنة قوية، ومستقلة للمحاسبة والمراجعة، وإنما أيضا وجود هيكل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً،

وذلك لإستخدامها كمرشد لإعداد وفحص ومراجعة القوائم المالية كماسبق أن ذكرنا. ويؤدى إعداد القوائم المالية وفق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً إلى التأكد من قابلية تلك القوائم المالية للمقارنة. وإذا كانت القوائم المالية قابلة للمقارنة فيكون المستثمرون فى وضع أفضل من ناحية تكوين رأى عن المشروعات الأفضل فى مجال الإستثمار وما تحققه من عائد.

ونظراً لأهمية القيام بأعمال فحص القوائم المالية ومراجعتها للمجتمع فإن معظم دول العالم تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كمهنة مستقلة لها دستورها وقواعدها الأخلاقية الخاصة. وتقوم تلك المهنة من ناحية أخرى بوضع الاطار التعليمى الذى ينبغى توافره فيمن يقوم بممارستها. كما تحدد المهنة المتطلبات المطلوبة من ناحية الخبرة والإستقلال والحياد وغيرها من الأمور التى تدعم التنظيم المهنى، وتحافظ على إستقلال المهنة وتمكنها من آداء دورها فى حماية موارد المجتمع، وتوجيه إستثماراته بشكل يحقق إستغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال[1].

٧- علاقة المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى :

ترتبط المحاسبة ببعض فروع المعرفة الأخرى، ونوضح الارتباط بين المحاسبة، وأهم فروع المعرفة الأخرى فيمايلى :

٧-أ - إرتباط المحاسبة بالإقتصاد :

يهدف الاقتصاد كعلم إلى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة والتى تتصف بالندرة، ويحدد الإقتصاد أفضل السبل لتحقيق هذا الإستغلال الأمثل للموارد، سواء فى مجال تخصيص الموارد على أوجه الإستخدام أو فى مجال إدارة هذه الموارد بعد تخصيصها أو فى مجال توزيع الناتج من إستغلال هذه الموارد. ويظهر إرتباط المحاسبة بالإقتصاد فى ناحيتين،

(١) دكتور أحمد نور «مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية» دار المعرفة الجامعية، سوتير - اسكندرية، ١٩٩٠.

الناحية الأولى أن المحاسبة تتبنى كثيراً من المصطلحات والمفاهيم الإقتصادية، وتستخدم العديد من أدوات التحليل الاقتصادى فى بناء نموذج القياس المحاسبى، أما الناحية الثانية التى ترتبط فيها المحاسبة بالإقتصاد فتنحصر فى قيام المحاسبة بتوفير المعلومات التى توضح الآداء الفعلى للمبادئ والمعايير الإقتصادية فى التطبيق العملى، ومن هذا الأرتباط تتضح ضرورة وأهمية الإرتباط بين دراسة المحاسبة والإقتصاد.

٧-ب- علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال :

الإدارة هى فن تنفيذ المهام من خلال الأفراد. وتتكون العملية الإدارية أساساً من عدة وظائف هى التخطيط ورسم السياسات، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة وتقييم الآداء. وتواجه الإدارة وهى بصدد ممارسة وظيفة التخطيط بمشكلة الإختيار بين عديد من البدائل المتاحة، وحتى تستطيع الإدارة دراسة هذه البدائل والمفاضلة بينها فإنها تحتاج إلى المعلومات التى تمكنها من القيام بتلك المهمة. ويتوقف نجاح الإدارة فى القيام بمهمة التخطيط ورسم السياسات على مدى ما يتوافر لديها من معلومات ملائمة مرتبطة بموضوع القرار ومقدمة فى الوقت الملائم. ويعتبر النظام المحاسبى فى المشروع أكبر مصدر للمعلومات المالية، كما أن القيام بباقى الوظائف الإدارية يحتاج إلى عديد من المعلومات التى يوفرها النظام المحاسبى فى المشروع.

ومن ناحية أخرى فإن القياس المحاسبى للربح يساعد فى الحكم على مدى كفاءة الإدارة فى القيام بوظائفها، وهذه الناحية تمثل صورة من صور الارتباط بين المحاسبة وإدارة الأعمال.

وقد أدى إنفتاح المحاسبة الإدارية على وسائل التحليل الكمى وإستخدام النماذج الرياضية فى التحليل إلى زيادة الإرتباط بين المحاسبة وإدارة الأعمال، ذلك لأنه ينبغى أن يلم المحاسب إلماماً كاملاً بتلك الأساليب والنماذج حتى يستطيع أن يتعرف على الحالات التى تستخدم فيها، وعلى ما يؤدى إليه إستخدامها من نتائج، وما يحتاج إليه من معلومات.

٧-جـ- علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية :

ترتبط المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية نظراً لقيام المحاسبة بإستخدام كثير من أدوات التحليل الرياضى والإحصائى خاصة فى مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. لقد أدى تطور المحاسبة الإدارية فى مجال المساعدة فى تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد إلى ضرورة إستخدام النماذج الرياضية التى تعتبر أفضل الوسائل لتحقيق هذا الهدف. كما أدى التطور العلمى فى كثير من مجالات المحاسبة والمراجعة إلى الإعتماد على الأساليب الإحصائية فى التحليل، خاصة فى مجال إستخدام المعاينة الإحصائية فى التعبير عن الظواهر المحاسبية المختلفة وتحليل وتفسير النتائج.

٧- د- علاقة المحاسبة بالقانون :

ترتبط المحاسبة إرتباطاً وثيقاً بالقانون من نواحى متعددة، فمن ناحية نجد أن القانون قد يتدخل لينظم عملية مسك الدفاتر والإحتفاظ بالنظام المحاسبى، ففى مصر حدد قانون الدفاتر التجارية رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ بعض الدفاتر والمستندات التى تلتزم المشروعات بالإحتفاظ بها. وقد إزداد تأثير القانون على المحاسبة بصدور النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام (فيما عدا البنوك وشركات التأمين) الذى حدد أسس القياس المحاسبى وقواعد الإتصال والعرض المحاسبى. وينظم قانون الشركات المصرى رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ الأحكام الخاصة بالحسابات المنشورة، ومايبنغى أن تشتمل عليه والمواعيد المقررة لهذا النشر ومسئوليات مراجع الحسابات عن تلك الحسابات المنشورة.

ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة ترتبط بالقانون لأنها توفر المعلومات التى توضح مدى الإلتزام بالقوانين المختلفة التى تلتزم المشروعات بتطبيقها. ومن هذا الإرتباط بين المحاسبة والقانون يتضح مدى أهمية إلمام دارس المحاسبة بالقانون حتى لايقع فى أى مخالفات قانونية.

٧-هـ- علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

ترتبط المحاسبة خاصة فى مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بالعلوم الهندسية. إن محاسبة التكاليف تهتم كما سبق أن ذكرنا بتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف، وليس من الممكن تحقيق الرقابة على عنصر تكلفة الخامات دون الإلمام بعملية هندسة المنتج وهندسة العمليات الصناعية. إن هندسة المنتج تحدد أفضل الخامات التى ينبغى إستخدامها وتحدد كميات تلك الخامات كما تحدد البدائل، وهى كلها أمور ينبغى الالمام بها لتحقيق الرقابة على تكلفة الخامات. كما تحدد هندسة العمليات أفضل وسيلة لتحديد مسار العمليات الصناعية وهى من الأمور الهامة للقضاء على التالف والعادم والوقت الضائع وهى من صميم أعمال الرقابة على عناصر التكاليف. ومن هذا الارتباط يتضح أهمية إلمام من يقومون بدراسة التكاليف بعملية هندسة المنتج وهندسة العمليات الصناعية.

وهناك ناحية أخرى توضح إرتباط المحاسبة المالية بالعلوم الهندسية، وتنحصر فى إعتماد المحاسب المالى على التقديرات الهندسية للحياة الإنتاجية للأصول المتخصصة ذات الطبيعة المعقدة. وهذا المجال من المجالات التى ينبغى أن يتعاون فيها المهندس مع المحاسب للوصول إلى تقدير سليم للحياة الإنتاجية، وبالتالى تحديد معدلات مقبولة لإهلاك تلك الأصول.

٨- لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد أثير جدل كبير حول إمكانية وجدوى تطوير مجموعة من المبادئ المحاسبية التى يمكن قبولها على المستوى العالمى حتى يمكن إجراء مقارنات بين التقارير المحاسبية الخاصة بوحدات تمارس عملها فى بلدان مختلفة وخصوصاً بالنسبة للشركات الدولية والتى توصف بأنها متعددة الجنسيات أو العابرة للقارات.

ونتيجة لذلك، ظهرت العديد من المنظمات التى تهتم بالمحاسبة الدولية ومن هذه المنظمات ما يمثل تجمعات إقليمية أو دولية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والأمم المتحدة UN، ومنظمة التعاون الاقتصادى

والتنمية DECO، والمجموعة الإقتصادية الأوربية EEC، واتحاد المحاسبين الأسيويين AFA، ومجلس المحاسبة الأفريقى AAC، والجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA). وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من أبرز وأهم المنظمات الدولية المهتمة بوضع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وقد ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية بناءاً على إتفاق تم فى يوم ٢٩ يونيه عام ١٩٧٣ بين المؤسسات المحاسبية المهنية فى استراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا، واليابان، والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية. ولقد إتفق الأعضاء عند توقيع إتفاقية تأسيس اللجنة وإعداد دستورها على صياغة ونشر معايير محاسبية يتم استخدامها عند إعداد القوائم المالية التى يتم مراجعتها وتشجيع قبولها والالتزام بها دولياً. وتضم اللجنة الآن ١١٥ مؤسسة محاسبية مهنية من ٨٥ دولة، منها جمهورية مصر العربية.

ووفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، تم إصدار معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى هذه المعايير مع الواقع المصرى. وتجدر الإشارة إلى أن الموضوعات التى لم يتم تناولها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يتم الرجوع فى معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية حتى يتم صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات. وقد تم إصدار ٢٣ معياراً محاسبياً مصرياً، بينما تبلغ معايير المحاسبة الدولية ٣٨ معياراً محاسبياً دولياً حتى أول يناير ١٩٩٩.

أسئلة على الفصل الأول

أجب على الأسئلة التالية :

١- ما هو الغرض من المحاسبة ؟

٢- ماهى الوظائف الرئيسية للنظام المحاسبى؟

٣- حدد المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبى، وبين ما تحتوية من معلومات.

٤- ماهو المقصود باصطلاح عمليات المشروع؟

٥- لماذا يهتم كل من الموردين والمستثمرين بالقوائم المالية ؟

٦- إشرح كيف تساهم المحاسبة فى الحكم على مدى تحقيق المشروع لأهدافه.

٧- بين أهم فروع المعرفة التى ترتبط بها المحاسبة،وبين أهم مظاهر هذا الإرتباط.

٨- علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد مبيناً أوجه الصواب أو الخطأ فى كل منها.

- يقتصر الهدف من المحاسبة على عملية قياس معلومات مفيدة عن الموارد والربحية للمساعدة فى عملية إتخاذ القرارات.
- من الضرورى أن تعد القوائم المالية فى ظل مجموعة متعارف عليها من المفاهيم والمبادئ والافتراضات ضماناً لتحقيق المحاسبة لأهدافها.
- تقتصر وظيفة النظام المحاسبى على تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع.
- تخضع العمليات الإحتمالية للتسجيل المحاسبى.
- يقتصر إستخدام المعلومات التى يوفرها النظام المحاسبى على إدارة المشروع الداخلية.
- لاتختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية.
- تهتم المحاسبة الإدارية بإعداد التقارير والقوائم التى تستخدمها الجهات الخارجية.
- يمكن تحديد المعلومات التى تستخدم داخلياً بصورة محددة وقاطعة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية.

- تساعد المعلومات التى يوفرها النظام المحاسبى على تخصيص الإستثمارات على فرص الإستخدامات المختلفة.
- ليس من الضرورى مراجعة القوائم المالية بواسطة مراجع حسابات خارجى محايد ومستقل ويتمتع بالكفاءة اللازمة.

٩- بين أوجه الصواب والخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- يقتصر هدف المشروع على تحقيق الربح.
- لاتساعد المحاسبة على التحقق من مدى تنفيذ المشروع لأهدافه.
- قد يتعارض هدف الربحية مع هدف السيولة.
- تهدف محاسبة التكاليف إلى إعداد القوائم المالية للمشروع.
- لاترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية.
- تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحديد ربحية الوحدات الحكومية وتحديد مركزها المالى.
- يكون مراجع الحسابات مسئولاً عن إعداد القوائم المالية.
- تخدم المحاسبة القومية فى مجال التخطيط ورسم السياسات الإقتصادية.
- لاترتبط المحاسبة بالاقتصاد ولكنها ترتبط جزئياً بإدارة الأعمال.
- لايؤثر القانون فى المحاسبة فى معظم دول العالم.

الفصل الثاني

في

القوائم والتقارير المالية

والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

١ – مقدمة:

عرضنا فى الفصل السابق لتعريف المحاسبة وبينا وظائف النظام المحاسبى وأهدافه، وأوضحنا أن الهدف الرئيسى للمحاسبة هو الوصول إلى القوائم المالية، وبينا إستخدامات تلك القوائم والأطراف المختلفة التى تستخدم تلك القوائم. ونعرض فى هذا الفصل بشئ من التفصيل للقوائم المالية التى تسعى المحاسبة المالية إلى توفيرها، ونبين أولاً أهداف تلك القوائم والتقارير بالنظر إلى الجهات العديدة التى تستخدمها. وبعد تحديد أهداف تلك القوائم والتقارير المالية نستعرض عناصر تلك القوائم ومحتوياتها، ثم نعرض بعد ذلك للخصائص النوعية الرئيسية التى ينبغى توافرها فى المعلومات التى تشتمل عليها تلك التقارير والقوائم. ونعرض بعد ذلك للقيم المختلفة التى تستخدمها المحاسبة ونفرق بين تلك القيم ونوضح الإختلافات الرئيسية بينها. ويهدف هذا الإستعراض إلى التمهيد للفصل التالى الذى نستعرض فيه الإطار الفكرى للمحاسبة، مع الإشارة إلى أهداف وعناصر القوائم المالية والخصائص النوعية الواردة فى معايير المحاسبة المصرية والدولية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢ – أهداف القوائم المالية :

ذكرنا فى الفصل السابق أن الهدف الرئيسى للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالى. وتوفر تلك القوائم متابعة مستمرة ومعبراً عنها فى صورة نقدية لكل التطورات التى تحدث فى موارد (أصول) المشروع وإلتزاماته، وأيضا الأنشطة الاقتصادية التى تؤدى إلى تغيير تلك الموارد والإلتزامات[١].

---

(١) AICPA. "Statement of the Accounting Principles. Basic Concepts and Accounting Principles Underling Financial Statements of Business Enterprise"; New York, 1970.

وتتعدد الجهات التى تستخدم المعلومات والقوائم المالية، كما سبق أن ذكرنا. ولعل أهم تلك الجهات هم المستثمرين الحاليين والمحتملين وأصحاب السندات، ورجال البنوك والدائنين والمحللين الماليين والإقتصاديين والمنظمات العمالية، وكثير من الجهات الحكومية. وتساعد القوائم المالية كثيراً من هذه الجهات على إتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التنبؤات والدراسات اللازمة لإتخاذ مثل هذه القرارات.

وتشتق الأهداف التى تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها من إحتياجات الجهات الخارجية التى تقوم بإستخدام تلك القوائم. وغالباً ما يطلق على القوائم المالية التى تعد لخدمة جميع المستخدمين الخارجيين للبيانات اصطلاح القوائم المالية ذات الأغراض العامة General Purpose Financial Statements. ويكون من السهل تحديد الأهداف التى تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها إذا تطابقت إحتياجات جميع الجهات التى تستخدم القوائم المالية، وإذا كانت إهتماماتهم فى المعلومات التى تفصح عنها تلك القوائم واحدة، ولكن هذا غير ممكن عملياً. إن البنك الذى يقوم بفحص القوائم المالية بقصد الموافقة على منح قرض قصير الأجل يهتم ببعض عناصر القوائم المالية التى تظهر له قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها قصيرة الأجل. وعلى العكس من ذلك فالمستثمر أومالك أسهم الشركة سيهتم بشكل أكبر بالمقدرة الإيرادية للمنشأة، وبالنمو المتوقع فى الإيرادات بالنسبة للسهم، وبقدرة المنشأة صاحبة التقارير على الإستمرار فى العمل كمنشأة مستمرة كما تفصح عنها القوائم المالية.

ونظراً لأن القوائم المالية ذات الأغراض العامة تخدم مجموعة عديدة من الجهات فإن حاجات وإهتمامات بعض تلك الجهات تلقى مزيداً من الإهتمام عن حاجات غيرها من الجهات. ففى ظل الممارسة الحالية نجد أن حاجات المستثمرين أو الدائنين المحتملين تدمج مع حاجات المستثمرين الحاليين فى المشروع. وتهتم إدارة المشروع بالنسبة لهذه القوائم المالية ذات الأغراض العامة بإظهار الكيفية التى تم بها إستخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولعل تمسك الإدارة بهذه النظرة أو بتوضيح كيفية إستغلال الموارد الموضوعة تحت

تصرفها يوضح السبب فى التمسك بالقياس التاريخى لتكلفة تلك الموارد رغم التغييرات الكبيرة فى المستوى العام للأسعار فى مختلف دول العالم فى الوقت الحاضر. ومن ناحية أخرى فإن النظر إلى إدارة المشروع على إعتبار أنها مسئولة عن مجموعة الموارد الموضوعة تحت تصرفها يشرح جزئياً إغفال التكاليف والمنافع الإجتماعية فى القوائم المالية. وتزداد أهمية تلك التكاليف والمنافع الإجتماعية فى مختلف دول العالم، وبصفة خاصة فى الدول التى يكون للمنشآت دور إجتماعى إلى جانب دورها الاقتصادى.

وتتعرض البيئة التى تعمل فيها المشروعات المختلفة للتغيير بشكل كبير فى الآونة الأخيرة وتؤدى التغيرات فى الهيكل الإقتصادى والسياسى والإجتماعى إلى تغييرات فى الإحتياجات من المعلومات لمختلف من يستخدمون القوائم المالية. وتتطلب تلك التغييرات عادة معايير جديدة للإفصاح والقياس وزيادة كمية المعلومات التى يتم الإفصاح عنهافى معظم الحالات. وقد إستجابت مهنة المحاسبة لهذه التغييرات فى الإحتياجات من المعلومات فى معظم دول العالم ومنها مصر، وطورت مبادئها ومعايير الإفصاح الخاصة بها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات والإستخدامات المختلفة للقوائم المالية.

ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التى تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها فى الوقت الحاضر فيمايلى[1]:

أولاً : ينبغى أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لإستخدامها فى إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالإستثمار أو الإقراض، وذلك فى ضوء القيود المفروضة على المحاسبة المالية. ومن الضرورى أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذى يكون لديهم إلماماً معقولاً بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية، والذين يكون لديهم الرغبة فى بذل الجهد وإستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.

(٢) FASB, Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting Elements of Fianancial Statements and Their Measurements, 1970, pp. 11-12.

ثانياً : من الضرورى أن توفر القوائم المالية للمشروع المعلومات التى تساعد المستثمرين والدائنين على تقدير الإحتمالات والتوقعات النقدية المتعلقة بالأرباح الموزعة والفوائد، وما يحتمل تحصيله من بيع أوإستدعاء أو سداد الأوراق المالية أو القروض وتتأثر تلك التوقعات بالآتى : (١) مقدرة المشروع فى الحصول على نقدية كافية من خلال إيراداته وأنشطته المالية الأخرى، ومقدرة المشروع فى الحصول على إعادة إستثمار موارده المكتسبة، وسداد أرباح نقدية وفوائد بعد ذلك. (٢) توقعات المستثمرين والدائنين حول هذه المقدرة بشكل عام والتى تؤثر على القيم السوقية للأوراق المالية الخاصة بالمشروع بالنسبة لغيرها من أوراق المشروعات الأخرى. وبناء عليه ينبغى أن توفر المحاسبة المالية والقوائم المالية المعلومات التى تساعد المستثمرين والدائنين للحكم على إحتمالات الحصول على تدفقات نقدية من خلال الإيرادات والأنشطة المالية المختلفة.

ثالثاً : ينبغى أن توفر القوائم المالية المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمشروع والتى يكون من المحتمل أن يترتب عليها تدفقات نقدية واردة، كما ينبغى أن توضح تلك القوائم إلتزامات المشروع المتعلقة بتحويل موارد معينة إلى موارد أخرى والتى قد يترتب عليها تدفقات نقدية محتمل خروجها من المشروع. ومن الضرورى أن تفصح تلك القوائم عن إيرادات المشروع، والتى تمثل نتائج عملياته وغيرها من الأحداث والظروف التى تؤثر على المشروع. وطالما أن هذه المعلومات تعتبر فى غاية الأهمية لتحديد قدرة المنشأة على توزيع أرباح نقدية وسداد الفوائد وغيرها من الإلتزامات عندما يحل ميعاد إستحقاقها، فإنها ينبغى أن تكون جوهر المحاسبة المالية ومحل الإهتمام الرئيسى عند إعداد القوائم المالية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالى، والآداء، والتغيرات فى المركز المالى للوحدة والتى تفيد مدى واسع من المستخدمين فى إتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وتقدم المعلومات عن المركز المالى بصفة أساسية فى الميزانية العمومية، أما المعلومات عن الآداء فتقدم فى قائمة الدخل، وأخيراً تقدم المعلومات عن التغيرات فى المركز المالى فى قائمة التدفقات النقدية.

٣- القوائم المالية وعناصرها الرئيسية :

لايمثل إعداد القوائم المالية الخطوة الأولى فى العملية المحاسبية. ولكن الإلمام بتلك القوائم يعتبر المنطلق الأساسى لتعلم المحاسبة. إن القوائم المالية هى وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالى ومركز الربحية فى المشروع لكل من يهمه أمر المشروع سواء كان ذلك فى داخل المشروع أو خارجه. وتعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للعملية المحاسبية، ونتيجة لذلك فإن دارس المحاسبة الذى يلم بتلك القوائم وبمحتوياتها وأهدافها والمبادئ والافتراضات التى تعد على أساسها سيستطيع أن يتفهم الخطوات المحاسبية التى تسبق عملية إعداد تلك القوائم المالية فى يسر وسهولة.

ويستخدم فى الوقت الحاضر قائمتين محاسبيتين أساسيتين* هما الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وتلخص هاتين القائمتين معاً كل المعلومات التى تشتمل عليها مئات أو ربما آلاف الصفحات التى تشتمل عليها السجلات المحاسبية التفصيلية للمشروع. وسنعرض فى هذا الفصل لكل من هاتين القائمتين وذلك كتمهيد لتحديد المفاهيم الأساسية للمحاسبة، وتحديد الافتراضات والمبادئ والمعتقدات المحاسبية الرئيسية.

٣-أ - الميزانية العمومية :

تهدف الميزانية العمومية، أو قائمة المركز المالى كما يطلق عليها فى بعض الأحيان، إلى بيان المركز المالى للمشروع فى لحظة معينة. ويقوم كل مشروع بإعداد ميزانية عمومية مرة على الأقل كل سنة، وتعد بعض الشركات ميزانية عمومية فى نهاية كل شهر. وتوضح الميزانية العمومية أصول المشروع فى جانب منها، وإلتزاماته وحقوق أصحابه فى الجانب الآخر منها.

ونعرض فيما يلى ميزانية عمومية توضح المركز المالى لإحدى وكالات الإعلان فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

(*) هناك قوائم أخرى تستخدم فى الوقت الحاضر مثل قائمة التغيرات فى المركز المالى وقائمة التدفق النقدى والتى سيتعرض لها الدارس فى مراحل متقدمة من المحاسبة.

وكالة حسام للإعلان

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الأصول	المبلغ	الخصوم	المبلغ
(١)أصول قصيرة الأجل (متداولة)			
نقدية	٢٨٥٠٠	(١) الإلتزامات	
مدينون	١١٥٠٠	دائنون (أرصدة مستحقة للغير)	٢٢٠٠٠
مخزون مهمات	٢٠٠٠٠		
		إيرادات محصلة مقدما	٢٨٠٠٠
(٢) إصول طويلة الأجل (ثابتة)		المجموع	٥٠٠٠٠
أراضى	٧٠٠٠٠	(٢) حقوق الملكية	
مبانى	٤٠٠٠٠		
سيارات	٣٠٠٠٠	رأس المال (مضاف إليه أرباح العام)	١٥٠٠٠٠
أثاث	٠٠٠		
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

ويلاحظ أنه يوجد أعلى الميزانية العمومية ثلاثة عناصر رئيسية هى :

١- إسم المنشأة

٢- اسم القائمة «الميزانية العمومية» .

٣- تاريخ الميزانية العمومية.

ويقع أسفل هذه المفردات صلب الميزانية العمومية الذى يتكون من قسمين رئيسين أحدهما للأصول والأخر للخصوم.

وتنقسم الأصول فى الميزانية السابقة إلى قسمين القسم الأول يمثل الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) وهى تلك الأصول التى يكون لها طبيعة نقدية أو من المتوقع أن تتحول إلى نقدية خلال سنة أو خلال دورة التشغيل القادمة أيهما أطول. ويتم ترتيب هذه المجموعة من الأصول فى الميزانية

العمومية على أساس مدى سيولة كل عنصر بمعنى أن العناصر الأكثر سيولة (قابلة للتحول إلى نقدية بسرعة) توضع أولاً يليها العناصر الأقل سيولة وهكذا إلى أن تنتهى مجموعة الأصول قصيرة الأجل. وتشتمل المجموعة الثانية من الأصول على الأصول طويلة الأجل التى تحصل عليها المنشأة بقصد إستخدامها فى العمل والإنتاج ويتم ترتيبها على أساس صعوبة تحويلها إلى نقدية بمعنى أن الأراضى أولاً وتليها المبانى ثم السيارات ثم الأثاث وغيرها من الأصول التى تستخدم فى العمل والانتاج، وتوجد مجموعة ثالثة من الأصول هى الأصول غير الملموسة أى الأصول التى تفتقد الكيان المادى الملموس مثال ذلك شهرة المحل وحقوق الإختراع والعلامات التجارية، وتوضع هذه المجموعة من الأصول فى آخر جانب الأصول من الميزانية العمومية.

وينقسم جانب الخصوم إلى قسمين رئيسيين هما الإلتزامات المستحقة للغير أو بصفة خاصة الإلتزامات قصيرة الأجل أى ينبغى سدادها خلال السنة القادمة، أو أن سدادها يترتب عليه خلق إلتزامات قصيرة الأجل أخرى أو إستخدام بعض الأصول قصيرة الأجل. ومن الأمثلة على الإلتزامات قصيرة الأجل الأرصدة المستحقة للموردين والمصاريف المستحقة والقروض قصيرة الأجل. أما القسم الثانى من جانب الخصوم فهو حقوق الملكية وهى عبارة عن إستثمارات أصحاب المشروع فى أعمال المنشأة، وهى أساساً رأس المال وأى أرباح مجمعة قد يحتفظ بها أصحاب المشروع للإستثمار فى عمليات المنشأة. ويوجد فى معظم الميزانيات مجموعة ثالثة من الإلتزامات هى الإلتزامات طويلة الأجل وهى التى يكون إستحقاقها بعد سنة عادة، أى أنها الإلتزامات التى لايتطلب سدادها إستخدام نقدية أو أصول قصيرة الأجل أخرى خلال سنة أو خلال دورة التشغيل أيهما أطول. وتظهر هذه المجموعة الثالثة من الإلتزامات عادة بعد الإلتزامات قصيرة الأجل.

وتجدر الإشارة إلى أن ترتيب الميزانية العمومية على الصورة السابقة يركز

على هدف السيولة ذلك لأن أول عنصر فى الأصول هو الأصول قصيرة الأجل وأول عنصر فى الإلتزامات هو عنصر الإلتزامات قصيرة الأجل. ويمثل هذا الترتيب لعناصر الميزانية الصورة المتعارف عليها للميزانية العمومية فى الولايات المتحدة الأمريكية. ويختلف الأسلوب السابق فى ترتيب الميزانية عن الصورة الشائعة فى معظم الكتابات العربية، وأيضا يختلف عن كثير من الميزانيات المنشورة فى مصر، إن الترتيب الذى يستخدمه كثير من الكتاب العرب ينطوى على إظهار الأصول طويلة الأجل كأول عنصر من عناصر الميزانية العمومية وإذا كان هناك عناصر ملموسة تظهر كأول عنصر يليها الأصول طويلة الأجل ثم يأتى بعد ذلك الأصول قصيرة الأجل مع ترتيبها وفق صعوبة تحويلها إلى نقدية، بمعنى أن توضع الأصول الأقل سيولة (فى مجموعة الأصول قصيرة الأجل) أولا يليها الأكثر سيولة وهكذا إلى أن نصل إلى رصيد النقدية كأخر رصيد فى الميزانية العمومية. كما تجدر الإشارة إلى أن ترتيب جانب الخصوم الذى يستخدمه معظم الكتاب العرب ينطوى على وضع حقوق الملكية أولا ثم يليها الإلتزمات طويلة الأجل ويلى ذلك الإلتزامات قصيرة الأجل. ويركز هذا الترتيب على هدف الربحية وتوضيح مدى ما يمتلكه المشروع من أصول طويلة الأجل. وفى تصورنا أن كل من هذين الترتيبين لعناصر الميزانية له وجاهته، ولكننى سأستخدم خلال الدراسة بهذا الكتاب الصورة السابق عرضها للميزانية العمومية والتى تركز على هدف السيولة لأنه يمثل أهم الأهداف بالنسبة لمعظم المشروعات فى الوقت الحاضر. لأن عدم توافر السيولة قد يترتب عليه مشاكل خطيرة للمنشأة.

وطبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيارالمحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، عرض الأصول والإلتزامات المتداولة. كذلك يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. وبناءاً على قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن المحاسبة المصرية، تقدم المعلومات عن المركز المالى فى شكل قائمة تظهر على الصورة التالية:

منشأة الصابرين

قائمة المركز المالى فى ١٩٩٩/١٢/٣١

(أرقام افتراضية)	جنيه	جنيه
الأصول طويلة الأجل		
الأصول الثابتة		١٠٠,٠٠٠
مشروعات تحت التفيذ		٥٠,٠٠٠
أصول طويلة الأجل أخرى		٢٠,٠٠٠
		١٧٠,٠٠٠
الأصول المتداولة		
المخزون	٣٠,٠٠٠	
المدينون وأوراق القبض	٢٠,٠٠٠	
استثمارات متداولة فى أوراق مالية	٢٥,٠٠٠	
النقدية	٥٥,٠٠٠	
الإلتزامات المتداولة		
المخصصات	(٢٥,٠٠٠)	
البنوك الدائنه	(٥,٠٠٠)	
الدائنون وأوراق الدفع	(٣٠,٠٠٠)	
رأس المال العامل		٧٠,٠٠٠
إجمالى الاستثمار ويتم تمويله على النحو التالى:		٢٤٠,٠٠٠
حقوق المساهمين	١٤٠,٠٠٠	
الإلتزامات طويلة الأجل	١٠٠,٠٠٠	
إجمالى تمويل رأس المال العامل والأصول طويلة الأجل		٢٤٠,٠٠٠

٣-ب- قائمة الدخل (الحسابات الختامية) :

تهدف قائمة الدخل إلى مقابلة إيرادات المشروع بالمصروفات والأعباء التى تساهم فى تحقيق تلك الإيرادات. وتكون نتيجة هذه المقابلة هو ما تحققه المنشأة من ربح أو خسارة. وتظهر قائمة الدخل فى أبسط صورها على النحو التالى:

وكالة حسام للإعلان
الحساب الختامى عن السنة المنتهية
فى ١٩٩٩/١٢/٣١

المصروفات		الإيرادات	
١٠٠٠٠	مطبوعات	١٠٠٠٠٠	إيرادات إعلانات
٢٠٠٠٠	مواد ومهمات إعلانية	٢٠٠٠٠	فوائد دائنة
٣٠٠٠٠	أجور ومرتبات		
١٧٠٠٠	مصاريف عمومية متنوعة		
٨٠٠٠	مصاريف إدارية		
٣٥٠٠٠	صافى الربح		
١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	

ويبين الحساب الختامى إيرادات المشروع فى جانب والمصروفات فى جانب آخر، ويوضح هذا الحساب نتيجة الأعمال عن فترة زمنية معينة هى سنة، وأن كان من الممكن أن يعد الحساب الختامى عن فترة أقل من السنة. ويلاحظ أن إسم المنشأة يظهر فى أعلى القائمة يلية إسم القائمة، ثم الفترة التى تخطيها تلك القائمة، والتى ينبغى أن تنتهى فى تاريخ الميزانية العمومية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٨)، صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية، وتغيير السياسات المحاسبية. كذلك يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. وبناءاً على قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة

١٩٩٧ ، بشأن معايير المحاسبة المصرية، تقدم المعلومات عن الآداء فى قائمة الدخل كمايلى: **منشأة الصابرين**

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

(أرقام افتراضية)	جنيه	جنيه
صافى المبيعات	٢٠٠,٠٠٠	
يخصم : تكلفة المبيعات	(٥٠,٠٠٠)	
مجمل الربح أو الخسارة	١٥٠,٠٠٠	
يخصم : مصروفات عمومية وإدارية وتمويلية	(٢٠,٠٠٠)	
		١٣٠,٠٠٠
يضاف : إيرادات أخرى عادية		١٢٠,٠٠٠
صافى أرباح أو خسائر النشاط		٢٥٠,٠٠٠
يضاف : إيرادات غير عادية وأرباح رأسمالية وأرباح فروق عملة		١١٥,٠٠٠
يخصم: مصروفات غير عادية		(٦٥,٠٠٠)
صافى الربح أو الخسارة قبل ضرائب الدخل		٣٠٠,٠٠٠
يخصم: ضريبة الدخل		(٤٠,٠٠٠)
صافى الربح أو الخسارة بعد ضريبة الدخل		٢٦٠,٠٠٠

٤- الخصائص النوعية التى ينبغى توافرها فى المعلومات المالية :

حتى تستطيع المعلومات المالية التى تشتمل عليها القوائم المالية أن تحقق الأهداف التى تعمل على تحقيقها على النحو الذى سبق ذكره ينبغى أن يتوافر فيها مجموعة من الخصائص النوعية الضرورية. ولاشك أن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية والإتفاق على محتوى كل منها والمقصود به يعتبر فى منتهى الأهمية لضمان توفير معلومات يكون لها قيمة اقتصادية تساعد على تحقيق أهداف المحاسبة فى مجال تخصيص الموارد الاقتصادية للمجتمع بصورة مثالية. ولايوجد إتفاق بين الكتاب ولا حتى بين المنظمات المهنية فى الولايات المتحدة الأمريكية أو غيرها من دول العالم على عناصر تلك الخصائص، ولكن هناك خصائص معينة متفق عليها بين الجميع. وتشتمل الخصائص الرئيسية

المتفق عليها بين الكتاب على أربعة خصائص رئيسية هى الملائمة، والقابلية للقياس، وإمكانية الاعتماد عليها، والقابلية للمقارنة.

وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، ، هناك أربعة خصائص أساسية هي:

١- القابلية للفهم بالنسبة للأفراد ذوى الدرجة المعقولة من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية.

٢- الملائمة لإحتياجات إتخاذ القرارات الإقتصادية.

٣- إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز الجوهرى وتتصف بأمانة التعبير.

٤- القابلية للمقارنة لنفس الوحدة على مدار الزمن أو بين الوحدات المختلفة.

ونوضح المقصود بكل خاصية من تلك الخصائص الرئيسية، وماتنطوى عليه من خصائص فرعية فيما يلى[(١)، (٢)]:

أولاً : الملائمة: Relevance

يؤثر مفهوم الملائمة بشكل كبير فى تحديد العناصر التى تخضع للتسجيل المحاسبى والتى تخضع لعمليات المحاسبة بشكل عام، وأيضا فى تحديد العناصر التى تدرج فى التقارير والقوائم المالية. إن المعلومات الملائمة هى المعلومات التى تساعد على إتخاذ القرارات السليمة، وتساعد على تفسير التساؤلات والشكوك التى قد تكون فى ذهن من يستخدمون تلك المعلومات. وليس من السهل وضع تعريف محدد لخاصية الملائمة فى المعلومات المالية، ذلك لأن هذا التعريف يتوقف على من يستخدمون المعلومات المالية وعلى إحتياجاتهم، وبالتالى فإن تحديد ماهو ملائم وماهو غير ملائم لايعتبر أمراً سهلاً. ونتيجة لهذه الصعوبة فإنه من الأفضل وضع بعض الخصائص الفرعية التى يعتبر وجودها قرينة على ملائمة المعلومات. ومن المتفق عليه بين معظم الكتاب أن خاصية الملائمة تنطوى على بعض الخصائص الفرعية وهى :

(١) FASB, Discussion Memerandum, Conceptual Frame work for Financial Accounting and Reporting.

(٢) L.O. Ellis and B.J. Thacher, "Intermediate Accounting", McGraw Hill, New York, 1978.

(١) الأهمية Materiality وتعنى أن القوائم المالية ينبغى أن تفصح عن المعلومات المهمة، والمعلومات المهمة هى تلك المعلومات التى يؤدى الإفصاح عنها أو عن كيفية معالجتها إلى التأثير على الشخص العادى Reasonable Person.

(٢) الاهتمام بالمحتوى دون الشكل Substance over form. وتعنى هذه الخاصية الفرعية للملائمة أن المعلومات التى تعبر عن المحتوى الاقتصادى للأحداث والعمليات تكون أكثر ملائمة فى مجال إستخدام المعلومات لإتخاذ القرارات من مجرد عرض الشكل القانونى لتلك الأحداث والوقائع.

(٣) توفير المعلومات فى الوقت الملائم Timeliness وتعنى أن المعلومات الملائمة هى المعلومات التى تقدم لمستخدميها فى الوقت الملائم حتى يمكن الاعتماد عليها فى إتخاذ القرارات.

(٤) سهولة الفهم Understandability حتى تتحقق خاصية ملائمة المعلومات المالية فإنه من الضرورى أن تكون مفهومه أو يسهل فهمها بالنسبة للأشخاص الذين يتوافر لديهم إلماماً مقبولاً بالأنشطة الإقتصادية والمحاسبة المالية، والذين يتوافر لديهم الوقت والرغبة فى فهم تلك المعلومات والقوائم.

(٥) الإفصاح الكامل Completeness of disclosure وتعنى هذه الخاصية الفرعية للملائمة أن المعلومات الملائمة هى المعلومات الكاملة، سواء كانت تلك البيانات والمعلومات قابلة للقياس أو غير قابلة للقياس (مثال ذلك معلومات عن السياسة المحاسبية وطرق الإهلاك وكيفية تقييم البضاعة....).

(٦) إدراج المعلومات المتعلقة بالوحدة Inclusion of entity Information حتى يتوافر للمعلومات المالية صفة الملائمة، فإنها ينبغى أن تفصح عن الوحدة المحاسبية المعد لها القوائم المالية، وجدير بالذكر فى هذا الصدد أنه ما لم يكن هناك إشارة إلى عدم إستمرار المنشأة، فإن من حق من يستخدمون المعلومات المالية أن يفترضوا أن المنشأة مستمرة فى أعمالها.

ثانياً : القابلية للقياس : Measurability

من الضرورى أن تكون المعلومات المدرجة فى القوائم المالية قابلة للقياس النقدى، معنى هذا أن القوائم المالية تعبر عن معلومات متعلقة بالوحدة المحاسبية معبراً عنها بوحدة النقد السائدة فى المجتمع. وتنطوى هذه الخاصية الرئيسية للمعلومات المحاسبية على خاصيتين فرعيتين هما :

(١) مدى إمكانية القياس ووحدة القياس المستخدمة Scale and Unit of Measurement، وتعنى هذه الخاصية الفرعية أن القوائم المالية تعبر عن مختلف عناصرها بوحدة النقد السائدة، وإذا كان هناك عناصر غير قابلة للقياس النقدى أو أن قياسها ليس دقيقاً فإنها لن تظهر فى القوائم المالية.

(٢) القيم التى تخضع للقياس المحاسبى Attributes to be measured تقوم المحاسبة بقياس القيم التاريخية لمختلف عناصر الأصول والخصوم، وتفصح القوائم المالية عادة عن هذه القيم التاريخية، ولايمنع هذا بطبيعة الحال من قياس بعض القيم الأخرى فى المحاسبة مثال ذلك قياس القيم الجارية لبعض الأصول وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد.

ثالثا : إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية: Reliability

تشير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية إلى مستوى الثقة الذى يمكن أن يضعه من يستخدمون القوائم المالية فى المعلومات والقيم الواردة بها، وتزداد درجة الاعتماد على القياس المحاسبى كلما كان هذا القياس يعبر بصدق عن العناصر والقيم المراد قياسها. وتنطوى هذه الخاصية الرئيسية للمعلومات المالية على خمسة خصائص فرعية هى :

(١) التوافق بين القيمة المقاسة والخصائص (السمات) المراد قياسها:

Agreement between a measure of an atribute and the atributes measured.

تزداد درجة الإعتماد على القوائم المالية كلما عبرت المقاييس المحاسبية بصدق عن الخصائص أو القيم المراد قياسها، فإذا قلنا أن التكلفة التاريخية

لأحد عناصر الأصول ١٠٠٠٠ جنيه (القياس) فإنه من الضرورى أن يعبر هذا المبلغ فعلاً عن القيمة المراد قياسها وهى التكلفة التاريخية للأصل، بمعنى أن من الضرورى التوافق بين القياس المحاسبى والخاصية (القيمة) المراد قياسها.

(٢) الموضوعية والحيدة وعدم الإنحياز :

Objectivity, Freedem from bais, Neutrality

إن المعلومات المحاسبية التى يمكن الاعتماد عليها هى المعلومات الموضوعية المحايدة وغير المنحازة. وتعنى الموضوعية فى هذا الصدد أن القياس المحاسبى يتوافر فيه الخصائص التالية :

(أ) أن يكون هذا القياس محايد وغير منحاز لأى نوع من أنواع الإستخدامات التى ستوجه إليها القوائم المالية أو لأى مجموعة من المستخدمين.

(ب) إن القياس المحاسبى خال من أى إنحياز شخصى من جانب من قام بإعداده.

وينبغى أن يتوافر فى القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد التام من جانب من يقوم بإعدادها بالنسبة لمختلف الإستخدامات التى تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الإحتياجات المشتركة لجميع الجهات التى تستخدم تلك القوائم، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها فى التعبير العام عن مركز المنشآت ونتيجة أعمالها. ويؤدى الإنحياز فى إعداد تلك القوائم إلى خدمة فئة أو جهة من الجهات التى تستخدم تلك القوائم المالية على حساب الجهات أو الفئات الأخرى.

ونخلص مما تقدم إن الاعتماد على القوائم والمعلومات المالية يتطلب أن تعبر تلك القوائم عن أقصى المقاييس (القيم) المتاحة من ناحية الموضوعية، كما يتطلب ضرورة توافر الحياد حيال المصالح المتعارضة والمتضاربة لمن يستخدمونها، كما يتطلب أيضا أن تكون تلك المعلومات والقوائم خالية من أى إنحياز متعمد.

(٣) إمكانية التحقق والمراجعة: Verifiability

من الضرورى أن يتوافر فى القوائم والمعلومات المالية خاصية إمكانية التحقق منها ومراجعتها، وذلك حتى يمكن الاعتماد عليها، بمعنى أن تستند تلك المعلومات إلى أدلة واضحة قابلة للفحص والتحقق والمراجعة. وتتطلب خاصية إمكانية التحقق والمراجعة أن تكون المعلومات فى شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم ويتوافر لديهم نفس الكفاءة بالوصول إلى نفس المقاييس والنتائج فى فحص تلك المعلومات والأدلة والسجلات، وليس المقصود هنا بالطبع الوصول إلى التطابق التام للنتائج وإنما قد يكون هناك بعض الإختلافات فى حدود معينة.

(٤) توضيح عدم التأكد بالنسبة للمستقبل:

Impact of Uncertainity about the future

تشتمل القوائم والمعلومات المالية عادة على المعلومات التى حدثت فعلاً، ولاتشتمل تلك القوائم عادة على المعلومات المتعلقة بمخاطر الإستثمار، ولكنها قد تدرج ضمن الملاحظات أو المعلومات الإضافية المرفقة بتلك القوائم، وفى هذه الحالة ينبغى أن توضح تلك القوائم بما لايدع مجالاً للشك أنها معلومات تقديرية تنطوى على عناصر عدم التأكد، كما ينبغى تمييز تلك التقديرات والتنبؤات بوضوح عن العناصر التى تمثل حقائق تستند على أدلة موضوعية.

(٥) توضيح تأثير الفترات الزمنية: Tentativeness of Time Periods، يمكن تحديد نتيجة أعمال المشروع بمنتهى الدقة فى نهاية حياة المشروع، أما تحديد تلك النتيجة عن فترة تقل عن حياة المشروع فإنه يخضع لبعض التقديرات، ويلجأ المحاسبون إلى تلك التقديرات حتى يمكن تقديم المعلومات فى الوقت الملائم تحقيقاً لمتطلبات الملائمة. وينبغى أن توضح القوائم المالية تأثير تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية، وما يترتب على ذلك من تأثير على بعض الأرقام والقيم التى تشتمل عليها تلك القوائم.

رابعاً : القابلية للمقارنة: Comparability

يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص إستثمار وفرص إقراض متعددة ينبغي عليهم المفاضلة والإختيار بينها. ويبنى المستثمرون والمقرضون قراراتهم على أساس مايقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بنفس المنشأة عن فترات زمنية عديدة، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمنشآت المختلفة. وحتى يكون لتلك المقارنات قيمة لابد أن تكون المعلومات فى صورة قابلة للمقارنة. ويتطلب تحقيق تلك الخاصية ضرورة توافر خاصيتين فرعيتين هما :

(١) التجانس (إستمرار الممارسة) : Consistency

تعمل خاصية التجانس على توفير إمكانية مقارنة النتائج الخاصة بمنشأة معينة عن فترات زمنية متعددة، وتتطلب هذه الخاصية إستمرار إستخدام نفس الإجراءات المحاسبية من فترة لأخرى. ولايعنى هذا أن المنشأة لاتستطيع تغيير الإجراءات المحاسبية التى تستخدمها مطلقاً. وإنما يكون من الممكن إجراء التغيير إذا كان هناك مبرر واضح لذلك. وينبغى أن توضح القوائم هذا التغيير وتبين آثاره على نتيجة الأعمال والمركز المالى. ويعمل هذا الإجراء أيضاً على التحقق من إمكانية مقارنة الأرقام الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة. ويتطلب مبدأ التجانس إستخدام نفس التبويب والتصنيف والملاحظات من فترة إلى أخرى.

(٢) توحيد أو تماثل الممارسة بين المشروعات

Uniformity versus reasonable Comparability

لاشك أن تماثل أو توحيد الممارسة المحاسبية بين المشروعات المختلفة يعتبر مطلباً أساسياً لإمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات الخاصة بتلك المشروعات فى نقطة زمنية معينة. إن قيام أحد المشروعات بإستخدام إجراء محاسبى معين وقيام مشروع آخر بإستخدام إجراء آخر لمعالجة نفس المشكلة قد يجعل الأرقام الخاصة بهذين المشروعين غير قابلة للمقارنة. وتسمح المبادئ المحاسبية المقبولة للمنشآت المختلفة أن تستخدم أساليباً محاسبية مختلفة فى مجالات عديدة. ويؤدى إستخدام تلك الأساليب

والإجراءات البديلة فى الدول العربية إلى صعوبات كثيرة فى مجال تقييم فرص الإستثمار والاقراض فى هذه الدول. ولايعتبر التوحيد الكامل للإجراءات والطرق المحاسبية مرغوباً فى هذه الدول نظراً لإختلاف ظروف المنشآت التى قد تفرض الإختلاف فى الإجراءات والطرق المستخدمة، كما أن هذا التوحيد الكامل ليس من الممكن تحقيقه عملياً، وعلى الرغم من ذلك يكون من المطلوب تحقيق قدر من التماثل أو التوحيد فى الأساليب والإجراءات المحاسبية المستخدمه، وذلك لإمكان إجراء المقارنة بين القوائم المالية، ولكن هذا الهدف يترك للمشروعات والإتحادات الصناعية والتجارية فى هذه الدول.

(٥) قياس وتقييم الأصول والإلتزامات

ذكرنا فيما سبق أن هناك كثير من الخصائص أو السمات التى يمكن قياسها وتقييمها فى عناصر القوائم المالية. ولعل أهم السمات أو الخصائص التى تقاس بالنسبة للأصول هى التكلفة التاريخية. وهناك إلى جانب التكلفة التاريخية كثير من القيم الأخرى التى يمكن قياسها بالنسبة للأصول والإلتزامات، وهذه القيم هى :

الأصول

١- التكلفة التاريخية.

٢- التكلفة الجارية.

٣- قيمة التصفية الجارية (سعر السوق الجارى).

٤- القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية للمنشأة (القيمة الممكن تحقيقها من الأصل).

٥- القيمة الحالية للتدفقات النقدية الواردة المتوقعة من الأصل.

الإلتزامات

١ – المتحصلات التاريخية (القيمة الاسمية).
٢ – المتحصلات الجارية من الإلتزام.
٣ – قيمة التصفية الجارية للإلتزام (المبلغ المطلوب حالياً لسداد الالتزام).
٤ – القيمة المتوقعة لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمنشأة.
٥ – القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة المتوقعة لسداد الإلتزام.

وتختلف كل قيمة من هذه القيم فيما يلى :

١ – بعضها يركز على الماضى وأخرى تهتم بالحاضر وأخرى تركز على المستقبل.
٢ – بعضها يركز على تملك الأصل أو تحمل الإلتزام (القيمة التى تدخل بها هذه العناصر) وبعضها يركز على التخلص من الأصل أو سداد الإلتزام.
٣ – بعضها يركز على أحداث واقعية وأخرى تركز على وقائع متوقعة وأخرى تقوم على وقائع إفتراضية.

وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك أربعة أسس لقياس الأصول والإلتزامات هى:

١ – التكلفة التاريخية ٢ – التكلفة الجارية وتكلفة الإحلال
٣ – القيمة القابلة للتحقق (قيمة التصفية) ٤ – القيمة الحالية.

ونعرض لكل قيمة من هذه القيم بإختصار فيما يلى :

القيمة التاريخية للأصل والمتحصلات التاريخية من الإلتزام: القيمة التاريخية للأصل هى بمثابة النقدية أو المقابل النقدى الذى تتحمله المنشأة فى سبيل الحصول عليه. والمتحصلات التاريخية من الإلتزام هى ما تحصل عليه المنشأة فعلاً عندما ينشأ الإلتزام. وتظهر القيمة التاريخية للأصل عادة نتيجة عملية الإقتناء التى يترتب عليها إنتقال الملكية من بائع إلى المشترى، وهى لهذا تعتبر بمثابة قيمة موضوعية لاتخضع لعنصر التقدير.

التكلفة الجارية / المتحصلات الجارية من الإلتزام: تعرف التكلفة الجارية لأصل بأنها قيمة النقدية أو غيرها من وسائل السداد التى تكون مطلوبة حالياً للحصول على نفس الأصل أو أصل مطابق له تماماً. أما المتحصلات الجارية من الإلتزام فهى عبارة عن المبالغ التى يمكن تحصيلها الآن إذا تحملت المنشأة نفس الإلتزام.

قيمة التصفية الجارية للأصل أو الإلتزام: قيمة التصفية الجارية للأصل هى بمثابة النقدية التى يمكن الحصول عليها حالياً مقابل التخلص من الأصل بصورة عادية. أما قيمة التصفية الجارية للإلتزام فهى المبلغ النقدى المطلوب حالياً لسداده، وتشير هذه القيمة إلى سعر بيع الأصل فى السوق عكس القيمة الجارية التى تشير إلى تكلفة إقتناء أو شراء أصل مشابه للأصل الموجود تماماً.

القيمة المتوقعة من الأصل أو لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمنشأة (القيمة الممكن تحقيقها من الأصل): تعرف القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية بأنها النقدية أو مايعادلها المتوقع أن يتحول الأصل إليها فى الوقت الملائم مطروحاً منها التكلفة المباشرة التى ستتحملها المنشأة فى سبيل تحويل الأصل إلى نقدية. وتعرف القيمة المتوقعة لسداد الإلتزام خلال العمليات العادية للمشروع على أنها النقدية المتوقع دفعها لسداد الإلتزام أو التخلص منه، ويلاحظ أن هذه القيمة تقاس على أساس أسعار البيع.

وتعكس القيمة المتوقعة من الأصل المبلغ الذى يمكن تحقيقه من الأصل نتيجة بيعه أو تحصيل قيمته، وذلك بعد إستكماله حتى يصبح قابلاً للبيع إذا كان هناك مبرر لذلك. ويختلف هذا المفهوم بناءاً على ذلك عن المفهوم السابق عليه والخاص بقيمة التصفية الجارية للأصل والذى يشير إلى قيمة التصفية الخاصة بالأصل فى أى حالة يكون هذا الأصل عليها، ورغم هذا الإختلاف إلا أن هاتين القيمتين قد تتطابقان عندما تقترب نقطة بيع الأصل.

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المرتبطة بالأصل أو الإلتزام: القيمة الحالية للتدفقات المرتبطة بالأصل هى صافى القيمة الحالية لكل من التدفقات النقدية

الوارده والصادرة والخارجة بالأصل. ويتطلب تحديد القيمة الحالية للأصل معرفة ثلاثة عوامل : (أ) التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن إستخدام الأصل أو التخلص من الإلتزام (ب) توقيت تلك التدفقات الواردة والخارجة (جـ) معدل الخصم الملائم للوصول إلى القيمة الحالية لتلك التدفقات.

وتعرف القيمة الحالية للإلتزام بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية الخارجة لسداد هذا الإلتزام. وتختلف هذه القيمة عن القيمة المتوقعة من الأصل خلال العمليات العادية فى أن القيمة الحالية تأخذ فى الإعتبار القيمة الزمنية للنقود. ويثار أمام إستخدام فكرة القيمة الحالية كأساس لتقييم عناصر الأصول بصفة مستقلة مشكلة تحديد التدفقات النقدية الخاصة بكل أصل من الأصول على حده.

أسئلة على الفصل الثانى

(١) إشرح بإختصار أهم أهداف القوائم المالية. وبين العناصر الرئيسية لكل من الميزانية والحساب الختامى.

(٢) إشرح المقصود بالخصائص النوعية للبيانات المالية وبين أهميتها فى مجال تحقيق أهداف المحاسبة.

(٣) إشرح المقصود بفكرة الملائمة وبين الصفات التى ينبغى توافرها فى المعلومات حتى تكون ملائمة.

(٤) تعتبر خاصية القابلية للقياس النقدى من الخصائص الرئيسية فى المعلومات التى تظهر فى القوائم المالية، وذلك تطبيقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها - إشرح هذه العبارة.

(٥) إشرح المقصود بإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، وبين كيف يتحقق ذلك، ووضح علاقة هذه الخاصية بالخصائص الأخرى للمعلومات المالية.

(٦) إشرح قابلية المعلومات المالية للمقارنة وبين العوامل التى تساعد على تحقيق تلك القابلية للمقارنة.

(٧) بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- تشتق أهداف القوائم المالية من إحتياجات الجهات التى تستخدم تلك القوائم.
- تكون إهتمامات جميع الجهات التى تستخدم القوائم المالية متشابهة.
- تتمسك الإدارة بالقياس التاريخى للتكلفة لأنها تهتم أساساً بتوضيح الكيفية التى تستخدم بها الموارد الموضوعة تحت تصرفها.
- تظهر القوائم المالية ذات الأغراض العامة التكاليف والمنافع الإجتماعية الخاصة بالمنشأة.
- لاتختلف الإحتياجات من المعلومات بإختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التى تعمل فيها المحاسبة.
- يمكن وضع تعريف عام لمفهوم ملائمة المعلومات المالية.
- لاتعتبر الأهمية عنصراً أساسياً فى تحديد ملائمة المعلومات المالية.
- ينبغى التركيز دائما على عرض الشكل القانونى للأحداث الوقائع حتى تكون المعلومات الناتجة ملائمة فى مجال إتخاذ القرارات.

- لايعتبر تقديم المعلومات فى الوقت الملائم شرطاً أساسياً لكى تكون المعلومات المقدمة ملائمة.
- ينبغى أن يكون فى الإمكان فهم القوائم المالية بواسطة جميع الأفراد الذين يقومون بالإطلاع عليها.

(٨) حدد أوجه الصواب أو الخطأ فى كل من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- لايرتبط مفهوم الإفصاح الكامل بضرورة نشر المعلومات القابلة للقياس وغير القابلة للقياس والتى تؤدى إلى تحقيق خاصية القابلية للفهم.
- من الضرورى أن تشير القوائم والمعلومات المالية إلى أن المنشأة مستمرة فى أعمالها.
- يكون من الملائم أن تشتمل القوائم المالية على عناصر غير قابلة للقياس النقدى.
- لاتؤثر التغيرات فى الأسعار على المعلومات المحاسبية، وعلى مدى ملائمتها.
- المعلومات الملائمة تكون دائما معلومات يمكن الإعتماد عليها.
- تعبر التكلفة التاريخية دائماً على القيمة الحقيقية للأصل.
- تهتم الموضوعية بالحيدة فى مجال إعداد المعلومات المالية.
- يمكن تغليب مصالح المستثمرين على مصالح غيرهم ممن يستخدمون القوائم المالية عند إعداد القوائم المالية على أساس أنهم أصحاب المصالح الرئيسية فى المشروع.
- تعتبر إمكانية التحقق والمراجعة شرط أساسى لتوافر خاصية الموضوعية وبالتالى تؤدى إلى زيادة الإعتماد على المعلومات المالية.
- تسمح خاصية القابلية للتحقق بالوصول إلى نفس النتائج من فحص ودراسة نفس المعلومات بواسطة جهات متعددة.
- المعلومات الملائمة هى بإستمرار معلومات يمكن التحقق منها وتتصف بالموضوعية.
- تفصح القوائم المالية عادة عن المعلومات المتعلقة بمخاطر الإستثمار.
- ينطوى تحديد نتيجة أعمال المشروع فى نهاية حياته الإنتاجية على بعض العناصر التقديرية.
- ليس من الضرورى أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة.
- لاتختلف قيمة التصفية الجارية للأصل عن التكلفة الجارية للأصل.
- القيمة المتوقعة من الأصل تقوم على فكرة إستمرار المنشأة.
- لاتختلف القيمة الحالية لتدفقات الأصل عن القيمة المتوقعة من الأصل.



الفصل الثالث

في

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

١- مقدمة:

عرضنا فى الفصل السابق للقوائم المالية وبينا عناصرها وأهدافها وأوضحنا خصائص المعلومات المالية، وحتى تتحقق تلك الأهداف وتتوافر تلك الخصائص فى المعلومات المالية من الضرورى أن تعد تلك القوائم المالية وفق إطار محدد من المعرفة المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسة الإطار الفكرى للمحاسبة، وسنعرض فى هذه الدراسة للمفاهيم المختلفة المستخدمة فى المحاسبة، والتى يظهر معظمها فى القوائم المالية، وبعد ذلك نعرض للافتراضات المحاسبية الرئيسية، ثم ننتقل إلى مناقشة المبادئ المحاسبية الرئيسية، وذلك فى صورة مبسطة تناسب هذه المرحلة البدائية من دراسة المحاسبة، وبعد ذلك سنعرض للمعتقدات المحاسبية الرئيسية. وأخيرا نعرض لبعض أوجه النقد التى توجه إلى المبادئ المحاسبية بصفة عامة.

وعند التعرض لدراسة الإطار الفكرى للمحاسبة بصفة عامة، سيتم الإشارة إلى عناصر الإطار الفكرى للمحاسبة المالية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية.

وبإنتهاء مناقشة الموضوعات الواردة فى هذا الفصل يكون القارئ قد ألم بأركان ومفاهيم الموضوع الذى سيتعرض لدراسته بالتفصيل، ويكون على إستعداد أفضل لمتابعة الدراسة فى الأبواب والفصول التالية.

٢- الإطار الفكرى للمحاسبة المالية :

تتعدد الدراسات والآراء المتعلقة بصياغة إطار فكرى للمحاسبة المالية فى الوقت الحاضر، ولكننا لن نتعرض فى هذه المرحلة البدائية من دراسة المحاسبة لهذا الجدل وللإختلافات بين الكتاب، وسنركز فى هذه المرحلة من الدراسة

على أهم المفاهيم والمبادئ والافتراضات المحاسبية المقبولة بصفة عامة أو بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، والتى يساعد الإلمام بها على تفهم الموضوع تاركين الجدل العلمى الخاص بتفضيل أى هيكل للمعرفة المحاسبية عن غيره لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة المالية[1].

إن هيكل المعرفة المحاسبية الملائم والمبسط ينبغى أن يتكون فى تصورنا من أربعة أركان رئيسية هى :

١ - المفاهيم الأساسية Basic Concepts

٢ - الافتراضات Assumptions

٣ - المبادئ المحاسبية Accounting Principles

٤ - المعتقدات المحاسبية Accounting Conventions

ويؤدى تقسيم الإطار الفكرى للمحاسبة بهذه الصورة إلى التفرقة الملائمة بين العناصر المختلفة التى تتكون منها المعرفة المحاسبية. كما أن التقسيم بهذه الصورة يعمل على فهم الإطار النظرى للمحاسبة بشكل أوضح. وسنعرض باختصار لعناصر هذا الإطار فى الصفحات التالية :

٢-أ - المفاهيم الأساسية فى المحاسبة Basic Concepts

من الأمور الهامة فى صياغة أى إطار نظرى لأى موضوع تحديد المفاهيم والتعاريف المحددة لمختلف الأفكار المستخدمة فى هذا الموضوع. وفى الحقيقة تستخدم المحاسبة الألفاظ لتعنى مفاهيم محددة وقد تكون غريبة، وينبغى الإلمام بها حتى نتكلم لغة واحدة ألفاظها مفهومة ومتفق على محتواها.

ونوضح فيما يلى المقصود بأهم المصطلحات والمفاهيم المستخدمة فى مجال المحاسبة المالية :

الأصول : تعرف الأصول بأنها الموارد الاقتصادية للمشروع التى يتم الإعتراف بها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتشتمل الأصول على بعض العناصر المؤجلة التى لاتعتبر موارد، ولكن يتم الإعتراف

(١) دكتور أحمد نور «المحاسبة المالية - فى القياس والتقييم والتحليل المحاسبى». دار المعرفة الجامعية ١٩٩٩

بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. واضح من هذا التعريف أن الأصول تشتمل على عنصرين موارد وعناصر مؤجلة، وأن تحديدها يتوقف على تحديد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ورغم تعدد التعاريف التى يعرضها الكتاب والمنظمات المهنية لهذة اللفظه(١)،(٢) والتى يركز كل منها على بعض الخصائص المميزة للأصول، إلا أن أهم خصائص الأصول التى تنطوى عليها معظم هذه التعاريف هى :

١ - أن الأصول هى بمثابة موارد اقتصادية أو حقوقاً لإستخدام موارد.
٢- أن هذه الموارد أو المنافع المستقبلية من المتوقع أن تتحول فى وقت ما إلى تدفق نقدى داخل للمشروع أو كتخفيض لتدفق نقدى خارج.
٣- من الضرورى أن يكون المشروع قادراً على الحصول على هذه التدفقات الواردة ومنع الآخرين من الحصول عليها (عن طريق حقوق الملكية أو غيرها).
٤- أن الأصول تنتج عن بعض العمليات أو الوقائع الحالية أو الماضية.

وقد يكون للأصول كيان مادى ملموس مثل المبانى والأراضى والبضاعة، ومن ناحية أخرى فإن هناك بعض الأصول التى تفتقد الكيان المادى الملموس مثال ذلك المبالغ المستحقة على العملاء والاستثمارات فى أوراق مالية، وحقوق وبراءات الإختراع.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف الأصول بأنها موارد تسيطر عليها المنشأة كنتيجة لأحداث ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية لها.

(1) Accounting Principles Board Statement No. 4, "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprise," New York, AICPA, 1970.

(2) R.T. Sprouse and M. Moonitz "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise," Accounting Research Study No. 3, New York, AICAA, 1962.

الإلتزامات وحقوق الملكية : تعرف الإلترامات بأنها تعهدات إقتصادية للمشروع يتم الإعتراف بها وقياسها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وتشتمل الإلتزامات أيضا على بعض عناصر الإيرادات المؤجلة التى لاتعتبر بمثابة إلتزامات، ولكن يتم تحديدها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

أما حقوق الملكية فهى عبارة عن مصالح أصحاب المشروع فى المنشأة والتى تتمثل فى زيادة الأصول عن الإلتزامات. وتصف تلك التعاريف العناصر التى تدرج فى الميزانية ضمن الإلتزمات وحقوق الملكية، وذلك دون تعريفها بصورة منفصلة عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وهناك بعض الخصائص التى ينبغى توافرها فى هذه العناصر وهى :

١ – الإلتزامات تمثل تعهدات بتحويل موارد اقتصادية مستقبلية أو آداء خدمات.

٢ – ومن المتوقع أن يترتب على هذه الإلتزامات تدفقات نقدية خارجة أو تخفيض تدفقات نقدية داخلة.

٣ – ينبغى أن تكون الوحدة المحاسبية الملتزمة محددة، رغم أن الطرف الآخر للإلتزام قد لايكون محدداً بدقة إلا بعد فترة فى المستقبل. وعادة ما تقوم الإلتزامات على مفاهيم قانونية.

٤ – تنتج الإلتزامات عادة من وقائع أو عمليات ماضية.

وتمثل حقوق الملكية الباقى من الأصول بعد إستبعاد الإلتزامات. وتؤدى الإيرادات إلى زيادة هذه الحقوق، ولايعتبر بمثابة إيرادات إلا ما يزيد عن رأس المال الذى إستثمره الملاك فى أعمال المنشأة.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف الإلتزامات بأنها تعهدات حالية للمنشأة نشأت عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن يؤدى تسويتها إلى تدفق خارج من المنشأة لموارد تنطوى على منافع مستقبلية. أما حقوق الملكية فتعرف بأنها الحقوق المتبقية فى أصول المنشأة بعد خصم كل إلتزاماتها.

الإيرادات : تعرف الإيرادات بأنها الزيادة الإجمالية فى الأصول أو الإنخفاض الإجمالى فى الإلتزامات التى يتم الإعتراف بها وقياسها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتى تنتج عن الأنشطة التى تهدف إلى تحقيق الربح للمشروع والتى يترتب عليها زيادة حقوق الملكية. واضح من هذا التعريف أنه ليس كل الزيادات الإجمالية فى الأصول أو التخفضيات الإجمالية فى الإلتزامات تعتبر إيرادات، ذلك لأن الشرط الأساسى لإعتبار تلك الزيادات والتخفيضات بمثابة إيرادات هو أن تكون ناتجة عن عمليات أو أنشطة خاصة بتحقيق الربح وتؤدى إلى زيادة حقوق الملكية بصورة مباشرة. إن زيادة رأس المال والمتحصلات من القروض، وشراء أصول على الحساب وغيرها من العمليات لاتعتبر عمليات موجهة مباشرة لتحقيق الربح ولاتؤدى إلى زيادة حقوق الملكية مباشرة وبالتالى لاتعتبر إيرادات.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعرف الدخل (الإيرادات + المكاسب) بأنه الزيادة فى المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتى تتمثل فى التدفقات الداخله أو الزيادة فى الأصول أو النقص فى الإلتزامات التى ينتج عنها زيادة فى حقوق الملكية، بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الملاك.

المصروفات : تعرف المصروفات بأنها التخفيض الإجمالى فى الأصول أو الزيادة الإجمالية فى الإلتزامات التى يتم الإعتراف بها وقياسها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتى تنتج عن الأنشطة الخاصة بتحقيق الربح للمشروع والتى يترتب عليها تغيير فى حقوق الملكية. واضح من هذا التعريف أن النقص فى الأصول أو الزيادة فى الإلتزامات التى تعتبر بمثابة مصروفات ينبغى أن تنتج عن عمليات المشروع التى تهدف إلى تحقيق الربح، وينبغى أن تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعرف المصروفات (المصروفات + الخسائر) بأنها التخفيضات فى المنافع الإقتصادية خلال الفترة فى شكل تدفقات خارجه أو إستنفاد للأصول أو نشأة إلتزامات والتى تؤدى إلى تخفيضات فى حقوق الملكية، بخلاف المرتبطة بالتوزيعات أو المسحوبات.

صافى الربح : يعرف الربح (الخسارة) بأنه زيادة (أو عجز) الإيرادات عن المصروفات الخاصة بفترة محاسبية، والذى يعتبر بمثابة زيادة صافية (تخفيض صافى) فى حقوق الملكية (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات) الخاصة بالمنشأة عن فترة محاسبية معينة والناتجة عن أنشطة المشروع التى تستهدف تحقيق الربح، والتى تحدد وتقاس طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢-ب- الإفتراضات الرئيسية للمحاسبة :

تعتبر الإفتراضات الرئيسية التى يضعها المحاسبون أساسا لفهم المعلومات والتقارير المالية، أو بعبارة أخرى فإن أى جهة لن تفهم القوائم أو المعلومات المالية إلا فى ضوء الإفتراضات التى يضعها المحاسبون. ويفترض المحاسبون أربعة إفتراضات أساسيه هى :

١- إفتراض الوحدة المحاسبية
٢- إفتراض الإستمرار.
٣- إفتراض القياس النقدى
٤- افتراض الفترات المحاسبية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك إفتراضان أساسيان هما:

١- أساس الاستحقاق: ويصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة.

٢- إفتراض الاستمرار: ويعنى أن المنشأة ستظل قائمة لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة التزاماتها التعاقدية ولا يعنى أنها ستظل موجودة بصفة دائمة.

أولاً : إفتراض الوحدة المحاسبية :

طالما أن القيام بالأنشطة الإقتصادية يتم عن طريق الوحدات الإقتصادية والقانونية فإنه يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات. ويوجد ثلاثة وحدات محاسبية أساسية هى المنشأة الفردية، وشركات الأشخاص وشركات الأموال. وبصرف النظر عن الشكل التنظيمى للمنشأة فأنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها. ويؤدى تطبيق هذا الإفتراض عملياً إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه، فالربح يتحقق حينما يؤول إلى الوحدة المحاسبية فى صورة زيادة صافية فى أصولها ونتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وليس عند توزيعه على الملاك. ومن ناحية أخرى فإن أى إلتزام على المنشأة لصالح ملاكها يدرج ضمن الإلتزامات فى الميزانية العمومية، على الرغم من أن ذلك قد يعنى أنهم مدينين لأنفسهم.

وفى بعض الحالات يقوم المحاسبون بإعداد القوائم المالية لمجموعة وحدات محاسبية لاتعتبر فى مجموعها وحدة قانونية واحدة مثال ذلك القوائم المالية لمجموعة شركات (وحدات محاسبية مستقلة) تحت سيطرة شركة قابضة واحدة من ناحية الملكية. وفى حالات أخرى يقوم المحاسب بإعداد قوائم مالية مستقلة لبعض الأجزاء أو الأقسام الخاصة بإحدى المنشآت وذلك فى حالة ما إذا كانت تلك الأقسام تعتبر مراكز مستقلة داخل المنشأة. ويعنى هذا أن الوحدة المحاسبية ليست بالضرورة وحدة قانونية مستقلة، ويظهر ذلك بجلاء فى حالة الشركة القابضة والشركات التابعة، فكل منها وحدة قانونية مستقلة، إلا أنهم جميعاً قد يكونون وحدة محاسبية واحدة.

ثانياً : إفتراض إستمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسبون دائما أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك. ويؤثر هذا الإفتراض بشكل كبير بالنسبة للإفصاح عن كثير من العناصر فى القوائم المالية. ويعتبر هذا الإفتراض من الإفتراضات الأساسية فى المحاسبة. ويترتب على الأخذ به إهمال

قيمة التصفية الفورية بالنسبة للإلتزامات، وذلك لأنه لو لم يفترض المحاسبون الإستمرار وإفترضوا أن المنشأة غير مستمرة فى أعمالها فإن ذلك يتطلب إظهار بعض الإلتزامات بقيمة التصفية الفورية لها والتى قد تزيد عن القيمة الأسمية لتلك الإلتزمات* . ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الإفتراض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التى يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول أو التخلص منها والتى قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول. إن الأخذ بإفتراض الاستمرار يوفر أساساً منطقياً لإعتبار المنافع الإقتصادية المحتملة بمثابة أصول، والمدفوعات المحتملة مستقبلاً بمثابة إلتزامات.

إن القوائم المالية تعد على أساس إفتراض أن المنشأة مستمرة فى أعمالها وأن الأصول ستستخدم فى الأغراض المخصصة من أجلها، ونتيجة لذلك فإن أسعار البيع الحالية لهذه الأصول لايكون لها دلالة طالما أن تلك الأصول غير معدة للبيع.

ولايعنى هذا الإفتراض المحاسبى أن المنشأة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعنى أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية ولمقابلة إلتزاماتها التعاقدية. ويؤثر هذا الإفتراض على تصنيف وتقييم عناصر الأصول والإلتزامات فى الميزانية العمومية، فطالما أن المنشأة مستمرة فى أعمالها فإن أصولها ستستخدم فى عملياتها وسيتم الوفاء بالتزاماتها من خلال ممارسة نشاطها وبناء على ذلك لايتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهائية أو الإلتزامات على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

وفى بعض الحالات قد تكون حياة المنشأة محدودة أومن المتوقع عدم إستمرارها إلا لفترة وجيزة، فى مثل هذه الحالات وغيرها يقوم المحاسبون بإعداد ميزانيات تصفية. وتختلف ميزانية المنشأة تحت التصفية عن ميزانية المنشأة المستمرة، كما سنرى فى مراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

(*) على أساس أن المنشأة ستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الإلتزامات.

ثالثا - إفتراض القياس النقدى :

يعنى إفتراض القياس النقدى أن المحاسبين يفترضون أن النقدية تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة. وطبقا لهذا الإفتراض تعتبر النقدية المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية. وهناك بعض المعلومات الضرورية لاعطاء صورة شاملة عن المنشأة يكون من الصعب وربما من المستحيل التعبير عنها فى صورة نقدية أوردها لأى وحدة قياس أخرى. ومن أمثلة تلك المعلومات كفاءة الإدارة وما يتمتع به أعضاؤها من صحة أو روح معنوية، وتأثير عمليات المنشأة على البيئة التى تعمل فيها المنشأة. وعلى الرغم من أهمية مثل تلك المعلومات إلا أن ما يدرج فى القوائم المالية من معلومات لابد وأن يكون قابلاً للقياس النقدى. وفى الحالات التى لايكون فيها القياس ممكناً أو علمياً يمكن توصيل مثل هذه المعلومات بأسلوب آخر وذلك عن طريق إستخدام الملاحظات التوضيحية التى ترفق بالقوائم المالية.

ويستخدم الجنيه المصرى كوحدة قياس نقدية، وحتى يقوم الجنيه بدوره كوحدة قياس نمطية مفيدة فإنه ينبغى أن لاتتغير قيمته بمضى الزمن. ويصعب تحقيق هذا الهدف فى الوقت الحاضر نظراً للأرتفاع المستمر فى الأسعار فى مصر وفى بعض دول العالم. إن أرتفاع الأسعار والإتجاهات التضخمية السائدة تؤدى إلى تخفيض حجم الجنيه المصرى، ويؤدى هذا بطبيعة الحال إلى جعل إفتراض القياس النقدى من أكثر الأمور التى تثير الجدل فى الفكرى المحاسبى. والمقصود بحجم الجنيه المصرى هو كمية السلع والخدمات التى نستطيع الحصول عليها مقابل هذا الجنيه، والتى تختلف من فترة إلى أخرى نظراً للتغير فى الأسعار.

إن الحل الإحصائى لمشكلة التغير فى حجم وحدة النقد ينطوى على إستخدام الرقم القياسى للأسعار Price Index. ويعتبر الرقم القياسى للأسعار وسيلة غير كاملة تماماً لقياس التغيرات فى المتوسط المرجح لسعر مجموعة من السلع والخدمات بين فترتين زمنيتين. ورغم جميع الإنتقادات التى توجه إلى تلك الأرقام القياسية للأسعار إلا أن الأرقام القياسية التى تغطى مجموعات

عديدة من السلع والخدمات تعتبر مفيدة فى قياس التغيرات فى قيمة النقود. وبالتالى تعكس التغير الذى حدث فى حجم وحدة النقد ولو بصورة غير دقيقة تماماً (تقريبية).

وكلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات زيادة كبيرة فإن قيمة الجنيه المصرى تنخفض ويصبح إفتراض القياس النقدى أضعف حلقة من حلقات السلسلة المعبرة عن الفكر المحاسبى.

رابعاً : إفتراض الفترات المحاسبية :

لايمكن الوصول إلى نتائج دقيقة وكاملة عن أعمال المشروع إلا عند تصفيته وإنتهاء أعماله، ففى هذا الوقت سيكون فى الإمكان تحديد مقدار الزيادة التى حدثت فى الإستثمارات المبدئية للملاك بصورة قاطعة تبتعد عن أى تقدير ولكن المستثمرين والحكومة والملاك وغيرهم من الجهات التى تستخدم القوائم المالية لاتستطيع الإنتظار حتى يتم تصفية أعمال المشروع والحصول على معلومات دقيقة. إن جميع تلك الجهات تتطلب معلومات عن فترات تقل قطعاً عن حياة المشروع كلها.

ويعنى إفتراض الفترات المحاسبية أن الأنشطة الإقتصادية للمشروع يمكن تقسيمها على فترات زمنية محددة. وهذه الفترات الزمنية تختلف من حالة إلى أخرى، إلا أن أهم الفترات المحاسبية المستخدمة فى المحاسبة هى الشهر وربع السنة والسنة. ونظراً لقيام المحاسبين بتقسيم العمليات المختلفة على فترات متعددة فإنه ينبغى ربط كل عملية من العمليات التى تقوم بها المنشأة بالفترة أو الفترات الملائمة والتى تخصها أو بعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً ملائماً على الوحدات الزمنية المستخدمة. وكلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما زادت صعوبة تحديد صافى الربح بالنسبة لهذه الفترة القصيرة. وبسبب مشاكل التخصيص الزمنى للعمليات فإن درجة الإعتماد على المعلومات الربع سنوية ستكون أفضل من المعلومات الشهرية، كما أن درجة الإعتماد على المعلومات السنوية تفوق تلك المتعلقة بالمعلومات الربع سنوية. وتعكس تلك النتيجة عملية التضحية بالدقة للحصول على معلومات على فترات دورية متقاربة.

٢-جـ- المبادئ المحاسبية الأساسية :

فى ضوء هذه الإفتراضات الأساسية التى يفترضها المحاسبون لابد وأن يكون هناك إطار من المبادئ المحاسبية الأساسية التى تستخدم فى تسجيل العمليات المالية، ونعرض لهذه المبادئ فيما يلى :

أولا - مبدأ التكلفة التاريخية: The Historical cost principle

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة والذى يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية. وتعتبر التكلفة، وبعبارة أدق التكلفة التاريخية هى الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون وأصحاب المشروع. وطبقا لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هى التى تمثل الوقائع التى يعترف بها المحاسبون والتى تخضع للتسجيل المحاسبى. ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشترى وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة أو الخدمة موضوع التبادل فى لحظة إتمام عملية التبادل. وبمرور الزمن تتغير القيمة الجارية العادلة لبعض الأصول مثل المبانى والأراضى بصورة كبيرة خاصة فى فترات التضخم وإرتفاع الأسعار ورغم ذلك التغير يتطلب مبدأ التكلفة المستخدم فى المحاسبة استمرار إستخدام قيمة التكلفة التاريخية وليس أى قيمة عادلة أخرى كأساس للمحاسبة على الأصول والإفصاح عنها فى القوائم المالية.

معنى ذلك أنه إذا حصلت المنشأة على مبنى مقابل دفع مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، فإن هذا الأصل ينبغى أن يسجل فى الدفاتر بهذا المبلغ، وإذا إفتراضنا أنه بعد عشر سنوات من ملكية المبنى ارتفعت قيمته فى السوق إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه نظرا للإرتفاع المستمر فى الأسعار فإن هذا الأصل يظل فى الدفاتر ويظهر فى الميزانية العمومية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ولاتؤخذ الزيادة فى القيمة السوقية فى الاعتبار طالما أن المنشأة تستخدم الأصل فى الغرض المخصص من أجله.

وينطبق مبدأ التكلفة على قياس كل من الأصول والإلتزامات، فينبغى من الناحية النظرية أن تظهر تلك الإلتزامات فى الدفاتر بالمقابل النقدى لها. فعلى

سبيل المثال إذا حصلت إحدى المنشآت على قروض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على سند إذنى يستحق بعد سنة بمبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه، فإن هذا الإلتزام ينبغى أن يظهر فى الميزانية أو المركز المالى المعد بعد التوقيع عليه مباشرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، على أساس أن هذا المبلغ يمثل المقابل النقدى للإلتزام فى تاريخ الحصول عليه. وبناء على ذلك فإن مبدأ التكلفة ينطبق بصورة متجانسة على كل عمليات المنشأة. وسنعرض لتطبيق هذا المبدأ بصورة تفصيلية بالنسبة لجميع أنواع الأصول فى فصول هذا الكتاب.

ويبرر المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة على جميع عناصر الأصول والخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها defintie or determinable وإن إستخدام أى أساس آخر غير التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو الإلتزام خاصة فى حالات عدم البيع أو التنازل. وسيكون هناك إختلافات فى تحديد أى قيمة غير قيمة التكلفة، ولتكن قيمة البيع مثلاً. كما أن إستخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة يجعل من الضرورى الوصول إلى القيمة البيعية لكل أصل من الأصول فى كل مرة تقوم فيها المنشأة بتحديد الربح أو إعداد القوائم المالية. ويؤدى إستخدام مثل هذه القيمة إلى إمكان التأثير على صافى الربح من جانب إدارة المشروع وذلك نظراً لتدخلها فى تحديد القيمة البيعية. وتقابل جميع القيم الأخرى التى يمكن إستخدامها فى مجال المحاسبة عن العمليات بدلا من التكلفة التاريخية بنفس هذه الإعتراضات، وعلى العكس فإن التكلفة توفر أساساً موضوعياً للقياس يمكن الإعتماد عليه. وبصفة عامه ينبغى على من يستخدم القوائم المالية أن يلم إلماماً كاملاً بهذا المبدأ وبمبررات إستخدامه.

ويقابل مبدأ التكلفة التاريخية بانتقادات عديدة من جانب كثير من الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الإنتقادات فى حالات إرتفاع المستوى العام للأسعار، على أساس أن التكلفة فى مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضى فترة محدودة على تاريخ إقتناء الأصول. ويؤدى هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أى أصل فى الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل فى

الفترة الحالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانيات التى تشتمل على أصول حصلت عليها المنشأة من ٢٠ أو ٣٠ سنة ستكون مضللة على أساس أن القارئ يفكر دائما فى الأسعار الحالية وليس الأسعار منذ هذه المدد البعيدة. وينتج عن إستخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الإهلاك على أساس هذه القيم وبالتالى التأثير على رقم صافى الربح.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك أربعة أسس لقياس عناصر القوائم المالية هى:

١ – التكلفة التاريخية ٢ – التكلفة الجارية وتكلفة الإحلال.

٣ – القيمة القابلة للتحقق (قيمة التسوية) ٤ – القيمة الحالية.

ويعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الذى تستخدمه معظم المنشآت فى إعداد قوائمها المالية. وهذا الأساس يمزج فى بعض الحالات مع أسس القياس الأخرى. على سبيل المثال، يقييم المخزون فى العادة بالتكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

ثانياً – مبدأ تحقق الإيراد: The Revenue Realization Principle

سبق أن ذكرنا أن الإيراد يمثل قيمة السلع والخدمات المحولة إلى عملاء المنشأة، والتى يؤدى تحويلها إلى زيادة صافى أصولها. ويكون الإيراد الخاص بفترة زمنية معينة معادلاً للنقدية ورصيد العملاء (المتحصلات) الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة. وبالنسبة لأى عملية يكون الإيراد معادلاً لقيمة الأصول التى تحصل عليها المنشأة.

ويعنى هذا المبدأ بتوقيت وجود الإيراد أو الإعتراف به أو بعبارة أخرى تحديد النقطة أو النقط التى يتحقق عندها الإيراد خلال عملية خلق سلع أو خدمات قابلة للبيع، أو بعبارة أخرى تحديد الواقعة الهامة والحيوية التى يتحقق الإيراد بوقوعها. إن حدوث تلك الواقعة يكون مبرراً لتسجيل الزيادة فى صافى قيمة الأصول وذلك عن طريق إستبعاد تكلفة أحد الأصول مثل البضاعة

وإستبدالها بقيمة أعلى هى قيمتها السوقية، وينتج عن ذلك بطبيعة الحال زيادة فى صافى قيمة الأصول. ومن الناحية المثالية، وطالما أن كل خطوة فى عملية إنتاج وتوزيع السلع تعتبر ضرورية لتحقيق الإيراد، فإن المحاسبة ينبغى أن تعترف بهذا التحقق تدريجياً بدلاً من ربطه بواقعة واحدة هامة خلال تلك الدورة. وعلى الرغم من المنطق الذى تقوم عليه تلك المناقشة إلا أن الإعتبارات العملية تحتم ضرورة وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقق الإيراد، وتكمن تلك الأدلة الموضوعية بالنسبة لمعظم أنواع المشروعات فى وجود عملية تبادل خارجى تنتقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير، وتكتمل عملية إكتساب الإيراد.

وطبقا لمفهوم تحقق الإيراد فى المحاسبة ينبغى تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق أى زيادة فى قيمة تلك الأصول من خلال عملية البيع. ويترتب على عملية البيع تغيير فى شكل الأصول فبدلاً من كونها بضاعة على سبيل المثال تصبح نقدية أو عملاء. ويعتبر تحقق الإيراد فى لحظة البيع أساساً مقبولاً للتحقق فى معظم أنواع المشروعات، إلا أن إستخدام هذا الأساس فى بعض الحالات قد يؤدى إلى جعل القوائم المالية مضللة خاصة فى حالات المهن الحرة والبيع بالتقسيط وأعمال المقاولات، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، هناك شرطان للإعتراف بعناصر القوائم المالية هما:

١- أن يكون هناك إحتمال لتدفق منفعة إقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذا العنصر من أو إلى المنشأة.

٢- أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل يمكن الإعتماد عليه.

ويتم الإعتراف بالإيرادات (أو الدخل بصفة عامة) كأحد عناصر قائمة الدخل عندما تحدث زيادة فى المنافع الإقتصادية المستقبلية والتى يصاحبها زيادة فى أحد الأصول أو نقص فى أحد الإلتزامات والتى يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه.

ثالثا – مبدأ المقابلة: The Matching Principle

يعنى مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات ينبغى أن تخصم منها للوصول إلى صافى الربح الخاص بهذه الفترة، ويشير إصطلاح المقابلة إلى العلاقة الوثيقة الموجودة بين بعض عناصر المصاريف وبين الإيراد المحقق نتيجة تحمل تلك المصاريف. ويوفر إستخدام مبدأ المقابلة فى عمليات قياس الربح مبرراً عملياً آخرا لإستخدام التكلفة التاريخية السابق الإشارة إليه.

إن المصاريف الخاصة بالإعلان تجتذب بعض العملاء وتؤدى إلى زيادة المبيعات، وبناء عليه فانها ينبغى أن تخصم من إيرادات الفترة الحالية. ويوضح الإعتراف بوجود بعض مصاريف الديون المشكوك فيها أهمية الفترة الزمنية فى عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن مصاريف الديون المشكوك فيها هى نتيجة عمليات البيع الآجل لعملاء لن يتمكنوا من سداد حساباتهم. وينبغى إثبات هذا المصروف وخصمه من إيرادات السنة التى يتم فيها البيع رغم أنه لم يتقرر بعد إعدام الدين فى هذه السنة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين المصروفات والإيرادات. ويلعب التقدير دوراً هاماً فى هذه الحالة وفى غيرها من الحالات، وذلك حتى يمكن تطبيق مبدأ المقابلة بصورة سليمة.

ويستخدم أساس الإستحقاق Accrual Basis of Accounting أو الأساس البيعى لوصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة. ولايمنع استخدام هذا الأساس فى معظم المنشآت التجارية والصناعية فى الوقت الحاضر من إستخدام أسس أخرى فى بعض أنواع المشروعات، وذلك على نحو ما سيرد شرحه بالتفصيل فى مراحل متقدمة من الدراسة.

ويعنى مبدأ المقابلة أن المجهودات (المصاريف) ينبغى أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً. وفى الحالات التى يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصروفات والإيرادات يكون من الضرورى إستخدام

سياسة منتظمة ورشيدة لعملية تخصيص المصروفات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة، وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الافتراضات المتعلقة بالإيرادات المحققة، وأيضا وضع بعض الافتراضات بالنسبة للمصروفات المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال ينبغى تخصيص تكلفة الأصل طويل الأجل على حياته الإنتاجية على أساس أن هذا الأصل يساهم فى تحقيق الإيرادات خلال هذه الحياة.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض عناصر التكاليف تعالج كمصروفات مباشرة نظرا لعدم توقع وجود أى إيرادات مستقبلة مرتبطة بها، أو لعدم وجود أى إرتباط بين تلك المصروفات وبين الإيرادات. ومن أمثلة العناصر بعض تكاليف الإعلان والترويج وبعض التكاليف الإدارية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتم الإعتراف بالمصروفات كأحد عناصر قائمة الدخل عندما يحدث نقص فى المنافع الإقتصادية المستقبلية يصاحبه نقص فى أحد الأصول أو زيادة فى أحد الإلتزامات والتى يمكن قياسها بشكل يمكن الإعتماد عليه.

رابعاً - مبدأ التجانس: The Consistency Principle

تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لإحدى المنشآت فى منتهى الأهمية للوصول إلى بعض الإستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمنشأة. فإذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية أرباحاً زائدة عن الفترة السابقة يكون من الممكن إفتراض أن العمليات فى الفترة الحالية كانت أكثر ربحية. ولكن فى الحالات التى يحدث فيها تغيير فى مبدأ محاسبى معين فإن هذه الأرباح الزائدة قد تكون نتيجة لهذا التغيير وليس بسبب تحسين الأداء. ومن هنا فإن الإستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المنشأة يعتبر مطلباً أساسياً لإمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.

وينبغى أن يتحقق مراجع الحسابات كما سبق أن أشرنا من تطبيق هذا المبدأ، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغى أن يشير المراجع فى تقريره على القوائم المالية أن المبادئ المحاسبية مطبقة بصورة متجانسة، أو عليه أن يوضح أى تغيير فى تلك المبادئ ونتائج هذا التغيير.

ولايعنى مبدأ التجانس أنه ليس بإستطاعة المنشأة العدول مطلقا عن إستخدام أى طريقة محاسبية. إن المبادئ المحاسبية عرضه للتغيير نتيجة للتغيرات فى البيئة أو فى الظروف التى تعمل فيها المحاسبة. ولكن التطبيق السليم لمبدأ التجانس يعنى أنه يمكن إجراء أى تغيير فى المبادئ أو الطرق المحاسبية المستخدمة طالما أن هذا التغيير له ما يبرره، مع الإفصاح عن هذا بصورة ملائمة، وتوضيح تأثير هذا التغيير على صافى الربح والمركز المالى فى السنة التى يحدث فيها.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعتبر التجانس أحد مكونات خاصية القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

خامساً - مبدأ الافصاح الكامل: The Full Disclosure Principle

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشتمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. فإذا ترتب على حذف أو إستبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضرورياً.

وتشتمل القوائم المالية المنشورة فى الوقت الحاضر على الملاحظات والمذكرات الايضاحيه التى تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية. وينبغى أن تكون المعلومات الواردة فى تلك المذكرات التوضيحية مكملة للمعلومات الواردة فى صلب القوائم المالية، ولاينبغى أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة فى تلك القوائم.

ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التى ترفق الآن بالقوائم المالية ملحق بالسياسات المحاسبية التى تستخدمها المنشأة، وملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمه، وملخص لخطط التقاعد الخاصة بالمنشأة، والإلتزامات العرضية، وشروط ومبررات الإندماج إذا كان هناك اقتراح بذلك، والمخاطر غير العادية المحتملة، والقيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون. وتعتبر السياسات المحاسبية من المعلومات الهامة التى ينبغى الإفصاح عنها فى الولايات المتحدة الأمريكية. ومن الأمور التى ينبغى الإفصاح عنها فى هذا القسم التغييرات فى المبادئ المحاسبية المستخدمة ومبررات هذه التغييرات، وطرق الإهلاك وطرق تقييم المخزون، وأسس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية. وإذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة فى القوائم المالية التى يقوم مراجع الحسابات بفحصها فى الولايات المتحدة تمثل موقفاً مختلفاً عن المواقف المعلنة لمجلس مبادئ المحاسبة، ولمجلس معايير المحاسبة المالية، فإن هذه الإختلافات فى المبادئ ينبغى الإفصاح عنها إما فى صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، أو فى تقرير مراجع الحسابات نفسه.

ولايسرى مبدأ الإفصاح الكامل على الأحداث والوقائع التى تحدث خلال السنة المالية وإنما يمتد إلى الأحداث الهامة التى تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة وأحد أجزاء المنشأة أو تسوية إحدى المنازعات الهامة أو الإنخفاض الكبير فى أسعار الخامات. وجميع تلك الأمثلة تنطوى على تأثيرات هامة على إيرادات المنشأة ومركزها المالى ومن ثم ينبغى الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

وينبغى أن تكون الملاحظات على الميزانية فى صورة مختصرة ومحددة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية ذاتها، وذلك حتى تكون تلك القوائم فى صورة يسهل فهمها ولاتحتوى على تفاصيل لامبرر لها. ولاينبغى الإفصاح عن أمور عادية تشترك فيها معظم المنشآت أو عن مخاطر عادية فى المجتمع، وإنما يقتصر الأمر على المعلومات الهامة التى تخص المنشأة والتى تؤدى إلى التعبير الصادق الذى تهدف القوائم المالية إلى تحقيقه.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، ليس هناك إشارة صريحة لهذا المبدأ. ولكن يتم تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل فى كل المعايير المحاسبية، حيث يخصص دائماً جزء من كل معيار لوصف متطلبات الإفصاح لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

سادساً - مبدأ الموضوعية: The Objectivity Principle

ينبغى أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً، إن المستندات التفصيلية المرفقة التى توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التى تثبت وجودها. قد سبق أن ذكرنا أن التكلفة التاريخية للأصول تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من أى إنحياز من جانب من يقوم بإعدادها، ويؤدى هذا إلى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم إلى نفس الإستنتاجات.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الأرقام الواردة فى القوائم المالية لاتعبر دائماً عن حقائق وإنما يوجد بعض التقديرات، مثال ذلك تقدير الحياة الإنتاجية للأصول طويلة الأجل، وتقدير القيمة البيعية للمخزون، وتقدير إحتمالات عدم تحصيل بعض الأرصدة المستحقة على العملاء، وغيرها من العناصر التقديرية التى تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية. ويتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر الإعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكناً. ومن الأساليب البديلة فى هذا المجال الحصول على قيم محاسبة عن طريق أسس التقدير المتعارف عليها، والقيام بتقديرات محتملة فى المستقبل أو الإعتماد على وجهة نظر الإدارة وخبرتها بالنسبة لهذه العناصر ويؤدى إستخدام الأساليب فى التقدير إلى بعض الصعوبات بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجى

عند فحص هذه العناصر. وينبغى باستمرار الموائمة والموازنة بين إعتبارات الملائمة والموضوعية عند إعداد القوائم المالية، بمعنى هل ينبغى الإفصاح عن بيانات تفتقد شيئاً من الموضوعية؟ لاشك أن الإجابة على هذا التساؤل ينبغى أن تكون بالإيجاب فمن المرغوب فيه دائماً الإفصاح عن القيم الجارية للأصول، حتى ولوكانت تلك القيم تفتقد الدليل الموضوعى، نظرا لأن وجود تلك القيم يكون مهما ومفيدا بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، تعتبر الموضوعية من مكونات خاصية إمكانية الاعتماد كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٢- د - المعتقدات المحاسبية: Accounting Conventions

تعتبر المعتقدات المحاسبية الركن الأخير من أركان الإطار الفكرى للمحاسبة، وتمثل تلك المعتقدات إعتبارات عملية ينبغى أن تؤخذ فى الإعتبار عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها. وأهم هذه المعتقدات هى:

أولاً - الأهمية: Materiality

يرتبط مفهوم الأهمية بشكل كبير بمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه، حيث يعتبر الإفصاح الكامل فى القوائم المالية أمراً هاماً بالنسبة للعناصر المهمة. والمقصود بإصطلاح الأهمية من الناحية المحاسبية الأهمية النسبية. وبناء على هذا المفهوم فإن العناصر قليلة القيمة أو التى تكون قيمتها تافهة لاينبغى أن تستغرق كثيراً من الجهد. وإنما يمكن معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة واقتصاداً.

ومن الأمثلة العملية لتطبيق هذا المفهوم ما تضعه بعض الشركات كحد أدنى لاعتبار النفقة بمثابة نفقة رأسمالية. فمن الناحية النظرية البحتة يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية، مثل الأقلام بمثابة الحصول على أصول ينبغى إهلاكها على سنوات إستخدامها. ولكن من الناحية العملية نجد أن تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراه وبالتالى فإن عملية

التخصيص على سنوات الحياة الإنتاجية لن يكون لها ما يبررها من الناحية العملية ورغم استفادة أكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فإنها تعالج كمصروفات تطبيقاً لإعتبارات الأهمية وخروجاً عن المبادئ المحاسبية التى سبق الإشارة إليها. وينبغى أن تكون سياسة المنشأة فى مجال تحديد الأهمية واضحة ومطبقة بإستمرار وذلك تفادياً لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة، مما قد يؤدى إلى التأثير على القوائم المالية.

ولاشك أن أهمية عنصر معين تختلف من منشأة إلى أخرى وفقا لحجم المنشأة وإمكانياتها، فإن خسارة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه قد تكون مهمة جداً فى بعض المنشآت، وقد لا تمثل شيئاً يذكر فى منشآت أخرى. ولتحديد أهمية عنصر معين فى مجال الإفصاح عنه فى القوائم المالية ينبغى البحث عما إذا كان من المحتمل أن تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية فى إتخاذ قراراتهم الإقتصادية. ومن ناحية أخرى ينبغى النظر إلى طبيعة العملية عند تحديد مدى أهميتها بالإضافة إلى مبلغها، مثال ذلك القيام ببعض العمليات مع بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة فهى تعتبر عمليات مهمة ينبغى الإفصاح عنها حتى ولو كانت مبالغها غير كبيرة.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، تعتبر الأهمية النسبية أحد محددات خاصية الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ثانياً – التحفظ : Conservatism

تنطوى كثير من القرارات التى يتخذها المحاسبون فى مجال تقييم الأصول وتحديد الربح على إجراء بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي، وبعبارة أخرى فإنه فى كثير من المواقف لن يكون هناك قيمة واحدة صحيحة، وإنما ينبغى الإختيار من بين عدة قيم تمثل بدائل فى مجال التقدير. وتعنى فكرة التحفظ أنه فى الحالات التى يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة أدلة معقولة ينبغى إختيار القيمة التى يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالى للمنشأة فى السنة الجارية.

ويقضى هذا المفهوم بمراعاة الحيطة لضمان عدم المبالغة فى الأرباح أو فى تحسين المركز المالى. وقد أدى التطبيق الخاطئ لهذا المفهوم إلى تخفيض أرباح كثير من المنشآت بلا مبرر، الأمر الذى عرض المحاسبة والتقارير المالية لكثير من الإنتقادات من جانب من يستخدمون القوائم المالية والإقتصاديين بصفة خاصة. إن التطبيق السليم لفكرة التحفظ يعنى إختيار الطرق المحاسبية التى لاتؤدى إلى تحسين أو زيادة الربح أو التأثير على المركز المالى. ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ فى المحاسبة تقييم المخزون السلعى بالقيمة الأقل من بين التكلفة أو سعر السوق، وإستخدام طرق الإهلاك المعجل (القسط المتناقص)، والإسراع فى إهلاك بعض الأصول التى يوجد أى شك بالنسبة لها، ورفض أى عمليات إعادة تقييم بالزيادة للأصول حتى تتحقق هذه الزيادة فى شكل عملية كاملة. ويعتبر مفهوم التحفظ بمثابة مرشد فى الحالات التى يكون فيها شك فى إختيار قيمتين ناتجتين من بديلين فى التقدير، أما فى الحالات التى لايكون هناك فيها أى شك فإنه لايكون هناك مبرر لإستخدام مفهوم التحفظ.

وفى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعتبر التحفظ أحد محددات خاصية الحيادية كأحد الخصائص الفرعية لخاصية إمكانية الإعتماد وهى من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

٣- بعض أوجه القصور أو الإنتقادات التى توجه إلى القوائم المالية :

عرضنا فى هذا الفصل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبينا أكثر هذه المبادئ قبولاً فى الممارسة المحاسبية فى الوقت الحاضر، كما عرضنا للمعلومات والقوائم المالية التى تعد فى ضوء هذه المبادئ والمفاهيم. ويؤدى تطبيق هذه المبادئ المتعارف عليها حالياً إلى كثير من الإنتقادات التى توجه إلى المحاسبة المالية بصفة عامة وما ينتج عنها من قوائم مالية بصفة خاصة. ولعل أول هذه الإنتقادات هو إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية فى التعبير عن قيمة بعض

الأصول فى القوائم المالية. ويرى من يوجهون[1] هذه الإنتقادات أن إستخدام هذا المبدأ يؤدى إلى :

١- إن الميزانية العمومية لاتعبر عن القيم الجارية للأصول، ولاشك أن هذه القيم الجارية تكون أكثر ملائمة عن القيم التاريخية، وبالتالى فإن الميزانية لن تكون ملائمة كما ينبغى أن تكون.

٢- إن تخصيص التكلفة التاريخية للأصل على المصروفات فى عملية تحديد الربح الدورى للمشروع هى عملية مضللة لأنها تؤدى إلى المغالاة فى رقم الربح فى فترات إرتفاع الأسعار. ويظهر هذا بجلاء فى حالة البضاعة والأصول طويلة الأجل. وطالما أن المنشأة مستمرة فى أعمالها فإن تحميل الربح بالتكلفة التاريخية للبضاعة والأصول طويلة الأجل لن يمكنها من إحلال تلك الأصول بأصول غيرها تكون بالضرورة تكلفة الحصول عليها مرتفعة.

ويرى هؤلاء الكتاب أنه ينبغى تحميل ربح الفترة الحالية بالتكلفة الجارية للبضاعة والموارد المستخدمة فى هذه الفترة وليس بالتكلفة التاريخية. بعبارة أخرى فإن الإيرادات ينبغى أن تحمل بالتكلفة الجارية للبضاعة المستنفذة والأصول المستخدمة قبل الوصول إلى صافى الربح.

ورغم إيمان كثير من المحاسبين بأهمية التكلفة الجارية وضرورة إستخدامها فى إتخاذ كثير من القرارات التى تواجه إدارة المشروع، إلا أنهم يرون أن إستخدامها فى القوائم المالية بدلاً من التكلفة التاريخية سيبعد القوائم المالية عن الموضوعية، وسيجعل تلك القوائم تنطوى على بعض القيم التى يكون تحديدها مسألة تخضع للتقدير الشخصى. إن التكلفة الجارية ليست ناتجة عن عملية تبادل قامت بها المنشأة، ولكن تحديدها يعتبر مسألة تقديرية مبنية على الأسعار المعلنة للأصول والتى عادة ما تتعرض للتغيير عند الدخول فى عمليات شراء حقيقية. ومن ناحية أخرى يرى أنصار مبدأ التكلفة التاريخية إن إحلال الأصل الموجود حالياً قد لايكون بالحصول على أصل مشابه لهذا الأصل

(١) John A. Tracy, "Fundamentals of Financial Accounting", John Wiley & Sons New York, 1978.

تماماً وذلك نظراً للتقدم التكنولوجى فى دول العالم المختلفة، ونتيجة لذلك فإن تكلفة إحلال الأصول القائمة قد لاتكون ملائمة.

وكحل وسط للتغلب على هذه المشكلة تتطلب قواعد الإفصاح المتعارف عليها فى الولايات المتحدة ضرورة الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول فى قائمة إضافية ترفق بالقوائم المالية المتعارف عليها والتى تستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية.

ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إفتراض ثبات قيمة وحدة النقد المستخدمة فى القياس. ومن الضرورى التفرقة بين التغيرات فى قيم الأصول الناتجة عن تغير قيمة وحدة النقد ذاتها أو مايعرف بالتغير فى المستوى العام للأسعار والتغيرات فى تكلفة إحلال بعض الأصول الخاصة بالمنشأة. إن التكلفة الجارية لبعض الأصول قد تتغير من وقت لأخر حتى دون أن يكون هناك أى تغييرات فى المستوى العام للأسعار فى الاقتصاد القومى. وإن التغييرات فى التكلفة الجارية لبعض الأصول قد لاتكون فى نفس إتجاه التغير فى المستوى العام للأسعار أو قد لاتكون بنفس نسبة التغير فى المستوى العام للأسعار.

إن الإنتقاد الموجه إلى المبادئ المحاسبية ينتج عن إفتراض ثبات وحدة النقد المستخدمة فى القياس المحاسبى مع أن قيمة هذه الوحدة قد تتعرض للتغير نتيجة لزيادة (أو نقص) المتوسط العام للأسعار. إن قيمة الجنية المصرى أو قوته الشرائية تعتمد على ما يستطيع هذا الجنيه الحصول عليه من سلع وخدمات. وتتوقف هذه القيمة على أسعار تلك السلع والخدمات. ونظراً للإتجاهات التضخمية وإرتفاع المستوى العام للأسعار الذى يسود معظم دول العالم فإن الجنيه المصرى لايستطيع أن يشترى نفس كمية السلع والخدمات فى تاريخين متتاليين (فى سنتين متتاليتين) ورغم هذا فإن المحاسبة تعتبر الجنيهات المحاسبية لها نفس القيمة بصرف النظر عما إذا كانت جنيهات مدفوعة منذ مدة للحصول على أصول طويلة الأجل أو جنيهات مدفوعة خلال العام لسداد بعض المصروفات، أو حتى جنيهات متوقع تحصيلها بعد فترة من بعض الأرصدة المدينة. وقد سبق أن بينا أنه يمكن علاج هذه المشكلة عن طريق إستخدام الأرقام القياسية للأسعار وذلك لتعديل أرقام الجنيه المصرى المستخدمة وتحويلها إلى جنيهات متساوية من ناحية قوتها الشرائية. وتتطلب قواعد

الإفصاح فى بعض الدول ضرورة تعديل الأرقام المنشورة لتأخذ فى الإعتبار التغيرات فى المستوى العام للأسعار وتوفير تلك المعلومات بالإضافة إلى المعلومات التقليدية المتعارف عليها.

ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه إلى القوائم المالية عدم ملائمة الإفصاح سواء من ناحية مدى هذا الإفصاح أو درجة التفاصيل التى ينطوى عليها. وقد أعرب كثير من المحللين الماليين وخبراء سوق الأوراق المالية فى الولايات المتحدة عن عدم إرتياحهم بالنسبة للمعلومات التى يحصلون عليها من القوائم المالية. وقد ترتب على الإنتقادات الموجهة إلى القوائم المالية فى هذا المجال أن أصبحت قائمة الموارد المالية وإستخداماتها من القوائم اللازم إعدادها بواسطة المشروعات. وبالإضافة إلى ذلك زيادة كمية المعلومات المتعلقة بتفاصيل الدخل من المبيعات وغيرها من مصادر دخل العمليات. وتتركز المشكلة هنا فى أن بيوت المال والمحللين يريدون بإستمرار مزيداً من المعلومات، وفى الحقيقة يقع كثير من المعلومات التى يستخدمونها خارج نطاق المحاسبة المالية. ونتيجة لذلك فإنه ينبغى التفرقة بين الإفصاح من جانب المحاسبة المالية والإفصاح من جانب الإدارة بصفة عامة. إن تحليل المبيعات وبيان مصادرها على سبيل المثال يعتبر من المعلومات التى يمكن توفيرها عن طريق المحاسبة المالية، ولكن خطة التوسعات الرأسمالية للمنشأة وكيفية تمويلها لايعتبر كذلك. ومن ناحية أخرى فإن تحليل المركز التنافسى للمنشأة يخرج عن نطاق إهتمام المحاسبة فى الوقت الحاضر، وهو مانعنية بالإفصاح الإدارى.

وعموماً فإن الإتجاه العام فى معظم دول العالم يتجه نحو زيادة الإفصاح وذلك بسبب الضغوط التى تفرضها هيئة بورصة الأوراق المالية عموماً، وبسبب الإنتقادات الموجهة إلى الإفصاح فى مجال المحاسبة، وبسبب زيادة البحوث والمناقشات، وبسبب الإتجاه نحو الإعلان عن السياسات والإتجاهات الإدارية المختلفة. وتختلف المنشآت بالنسبة لكمية المعلومات التى تفصح عنها فمنهم من يفصح عن معلومات أكثر من غيره، ولاتوجد سياسية عامة فى هذا الصدد.

ومن الإنتقادات الأخرى التى توجه للمحاسبة المالية بصفة عامة تعدد

المبادئ المحاسبية المقبولة لمعالجة مشكلة معينة، إن المشاكل المحاسبية الرئيسية التى تواجه أى مشروع تنحصر بين ١٠ إلى ٢٠ مشكلة أو أكثر قليلا، ولكل مشكلة من هذه المشاكل يوجد أكثر من حل بديل أو أكثر من طريقة للمعالجة، وترفض بعض هذه الطرق بسرعة وتعتبر طرقاً غير مقبولة وذلك بسبب عدم إستخدامها بواسطة منشآت أخرى، معنى هذا أن المحاسب يتأثر فى إختيار طريقة المعالجة بما هو متفق عليه كمبادئ مقبولة. وعلى الرغم من ذلك فإنه بالنسبة لمعظم المشاكل المحاسبية يوجد طريقتين أو ثلاثة طرق بديلة تعتبر مقبولة، وينبغى على المحاسب أن يختار طريقة واحدة من بين هذه الطرق. ونتيجة لذلك فإن جميع المنشآت لن تختار نفس الطرق المحاسبية لكل مشاكلهم المحاسبية المتشابهة، وقد ترتب على ذلك إختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة لمعالجة نفس المشاكل فى المشروعات المختلفة، ويؤدى هذا الوضع إلى بعض المشاكل فى مجال مقارنة القوائم المالية للمشروعات المختلفة. وسيكون من الصعب دائماً تحديد الإختلاف فى الأصول أو الربح الناتج عن إختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة. ويقتضى التغلب على تلك المشكلة وجود قدر من التوحيد أو التجانس فى الطرق والمبادئ المحاسبية المستخدمة بواسطة المشروعات، وهذه مسألة متروكة فى معظم الدول للمحاسبين ومنظماتهم المهنية. وعموماً فإن التخلص من هذا الإنتقاد يعنى التخلص من شئ من المرونة فى مجال إستخدام وتطبيق المبادئ والطرق المحاسبية، وذلك تحقيقاً لإمكانية المقارنة بين القوائم المالية. وتبذل عدة منظمات مهنية وحكومية جهوداً كبيرة فى مجال تحقيق شئ من التوحيد وتجانس الممارسة بالنسبة للطرق المحاسبية المستخدمة هناك. ومن أهم تلك المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية كأحد المنظمات المهنية التى تطبق معاييرها فى مصر بعد ترجمتها وتعديلها لتلاءم الواقع المصرى.

أسئلة على الفصل الثالث

أولا : أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

(١) عرف الأصول وأذكر خمسة عناصر منها.

(٢) بين المقصود بالإلتزامات واذكر خمسة أمثلة عليها.

(٣) فرق بين الإيرادات والمصروفات وبين أهمية قياس كل منها فى ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(٤) ماهو المقصود بإفتراض الوحدة المحاسبية؟

(٥) بين إنعكاسات إفتراض إستمرار المنشأة على إعداد القوائم المالية.

(٦) لماذا يستخدم المحاسبون إفتراض القياس النقدى فى معالجة العمليات المحاسبية؟.

(٧) بين المقصود بالفترة المحاسبية.

(٨) يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الهامة التى تؤثر على القياس المحاسبى– اشرح هذه العبارة بالتفصيل.

(٩) متى يتحقق الإيراد فى المحاسبة؟

(١٠) ماذا يعنى مبدأ المقابلة؟

(١١) ماهو المقصود بمبدأ التجانس فى المحاسبة؟ وما يحققه هذا المبدأ من مزايا عند إعداد القوائم المالية؟

(١٢) ماذا يعنى مبدأ الإفصاح الكامل فى المحاسبة؟

(١٣) يؤثر الإلتزام بالموضوعية تأثيراً كبيراً عند إعداد القوائم المالية – اشرح هذه العبارة.

(١٤) أشرح المقصود بالمعتقدات المحاسبية الرئيسية وبين أهمية كل منها فى مجال المحاسبة.

(١٥) بين المقصود بفكرة الملائمة وبين عناصرها فى مجال توفير المعلومات المحاسبية.

(١٦) ماهو المقصود بمفهوم القابلية للقياس عند إعداد المعلومات المالية.

(١٧) من الضرورى أن تكون المعلومات المالية يمكن الاعتماد عليها – اشرح المقصود بهذه العباره، وبين أهم العوامل التى تؤدى إلى زيادة الاعتماد على المعلومات المالية.

(١٨) تعتبر قابلية المعلومات المالية للمقارنة من أهم الخصائص التى ينبغى توافرها فى تلك المعلومات – اشرح هذه العبارة بإختصار.

(١٩) علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور

بالتحديد مبيناً أوجه الصواب أو الخطأ فى كل منها :

- ليس من الضرورى أن تعد القوائم المالية فى ظل إطار فكرى من المفاهيم والمبادئ والمعتقدات المحاسبية الأساسية.
- تعرف الأصول بأنها الموارد الإقتصادية الخاصة بالمشروع.
- جميع الأصول يكون لها كيان مادى ملموس.
- لافرق بين الإلتزامات وحقوق الملكية فى المحاسبة.
- كل زيادة فى الأصول تعتبر بمثابة إيرادات.
- المصروفات هى عبارة عن موارد مستنفذة فى سبيل تحقيق إيرادات .
- تدرج الممتلكات الخاصة لصاحب المشروع عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة التى يمتلكها.
- ليس من الضرورى إفتراض استمرار المنشأة عند إعداد القوائم المالية.
- يقتصر القياس المحاسبى على العمليات والعناصر التى تكون قابلة للقياس النقدى.
- من الضرورى تخصيص عمليات المشروع على فترات محاسبية محددة.

(٢٠) بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- يمكن زيادة قيمة الأصول فى القوائم المالية نتيجة زيادة أسعارها السوقية.
- يؤدى الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية إلى تحقيق الموضوعية فى القياس المحاسبى.
- يتحقق الإيراد فى المحاسبة بتحصيله نقدا.
- تجانس واستمرار الممارسة الخاصة بالطرق والإجراءات المحاسبية يعتبر أمرا ضروريا فى المحاسبة.
- تعنى الموضوعية فى المحاسبة عدم إدراج أى عناصر تقديرية فى القوائم المالية.
- القوائم المالية المتحفظة هى أفضل أنواع القوائم المالية.
- لايؤثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية على دلالة الميزانية العمومية. وأيضا على رقم صافى الربح.
- يرجع السبب فى عدم إستخدام أساس التكلفة الجارية فى المحاسبة إلى التمسك بفكرة الموضوعية.

- تختلف التغيرات فى التكلفة الجارية للأصول عن التغيرات فى المستوى العام للأسعار الخاصة بهذه الأصول.
- لايختلف الإفصاح المحاسبى عن الإفصاح الإدارى.
- يؤدى تعدد المبادئ المحاسبية المقبولة التى يمكن إستخدامها إلى بعض المشاكل المحاسبية.

ثانياً : تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلى مفردات الميزانية العمومية لمنشأة حسام الفردية فى ٣١ديسمبر سنة ١٩٩٩.

والمطلوب : إعادة ترتيب هذه المفردات على شكل ميزانية عمومية :

٢٢٤٠٠جنيه حسابات الموردين،٣٩٠٠٠ جنيه حسابات العملاء، ٩٠٠٠٠جنيه مبانى، ٢٧٦٠٠جنيه نقدية، ١٠٤٠٠جنيه سيارة، ١٦٠٠٠٠ جنيه رأس المال (حقوق الملكية)، ١٥٤٠٠جنيه أراضى

التطبيق الثانى:

فيما يلى مفردات الميزانية العمومية لمنشأة ياسر وذلك فى ١٩٩٥/١٢/٣١.

٦٠٠٠ جنيه أراضى، ٢٩٢٠٠جنيه حسابات الموردين، ٣٥٦٠٠ جنيه حسابات العملاء، ١٢٤٠٠جنيه أثاث وتركيبات، ٧٠٠٠٠جنيه مبانى، ٢٥٠٠٠جنيه نقدية، ٦٥٨٠٠جنيه كمبيالات مستحقة على المنشأة، ٢٢٠٠٠جنيه سيارة توزيع، ؟؟ رأس مال صاحب المنشأة

والمطلوب :

تصوير الميزانية العمومية بصورة مرتبة وتحديد قيمة رأس مال صاحب المنشأة.

التطبيق الثالث:

فيمايلى عناصر الإيرادات والمصروفات الخاصة باستوديو الياسمين للتصوير عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩.

٣٦٠٠٠ جنيه إيرادات تصوير حفلات وأفراد، ١٢٠٠٠ جنيه تكلفة أفلام مستخدمة، ٥٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات مساعدين، ٢٠٠٠ جنيه مصاريف سيارة، ١٠٠٠ جنيه مصاريف تليفون وتلغراف، ١٥٠٠ جنيه مصاريف إيجار.

المطلوب:

إعداد الحساب الختامى لتحديد صافى ربح المنشأة عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

الباب الثاني

في

التسجيل المحاسبي لعمليات المشروع
وإستكمال الدورة المحاسبية
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب الثاني

في

التسجيل المحاسبي لعمليات المشروع

وإستكمال الدورة المحاسبية

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

سيخصص هذا الباب لمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى للعمليات التى يقوم بها المشروع فى صورة مبسطة بعيداً عن الدخول فى تفاصيل عمليات المنشآت التجارية والصناعية. وتحقيقاً لهذا الهدف سيتم الشرح بإستخدام حالة منشآت الخدمات التى لاتقوم بعمليات بيع وشراء. وسنعرض كمدخل لمعالجة عملية التسجيل المحاسبى للميزانية العمومية والمعادلة المحاسبية الرئيسية ونبين تأثير عمليات المشروع على الميزانية وعلى المعادلة المحاسبية، وبعد تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية سنوضح كيفية التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤثر على المركز المالى للمشروع، ثم نقوم بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى لعمليات الإيرادات والمصروفات، وقياس الربح الدورى للمشروع. وبعد مناقشة التسجيل المحاسبى لمختلف عمليات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات سنعرض لموضوع الدورة المحاسبية ونبين كيفية إستكمالها فى نهاية الفترة المحاسبية، وذلك فى صورة مبسطة بإستخدام الحالة الخاصة بمنشأة الخدمات.

ولاتهتم معايير المحاسبة المصرية أو الدولية بالمعايير التى تحدد الإجراءات المحاسبية، فهى تفترض أن هناك نظام محاسبى قائم يسمح بتجميع إسترجاع وتوصيل العناصر الملائمة من المعلومات، سواء يدوياً أو آلياً.

وستنقسم الدراسة فى هذا الباب بناء على ذلك إلى أربعة فصول رئيسية هى الفصل الرابع والخامس والسادس والسابع. ويختص الفصل الرابع وهو أول فصول هذا الباب بمناقشة موضوع المعادلة المحاسبية الرئيسية التى تعبر عن الميزانية العمومية، وبيان تأثير عمليات المشروع عليها، وذلك كتمهيد ضرورى وملائم لفهم عمليات المشروع وتحديد تأثيرها وبناء عليه تسجيلها محاسبياً. أما الفصل الخامس فيختص بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى للعمليات التى تؤثر على المركز المالى للمشروع (عمليات الأصول والخصوم) وسنبين فى هذا الفصل كيفية تسجيل تلك العمليات فى دفتر الأستاذ، ونبين قصور التسجيل فى دفتر الأستاذ مباشرة، ثم نعرض لدفتر اليومية ونبين كيفية القيد فى دفتر اليومية والترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ، ثم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية.

ويختص الفصل السادس بمناقشة موضوع التسجيل المحاسبى لحسابات الإيرادات والمصروفات. وسنوضح أولاً فى عجالة قصيرة مفهوم الإيرادات والمصروفات وقياس الربح الدورى للمشروع، ثم نبين بناء على ذلك كيفية القيام بالتسجيل المحاسبى وكيفية تحديد ربح المشروع بصورة عملية، وسنعرض فى هذا الفصل لكل من المصروفات التى تتطلب تدفقات نقدية وتلك التى لايترتب عليها أى تدفقات نقدية (الإهلاك). كما سنناقش فى هذا الفصل فى صورة مبسطة موضوع قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات. أما الفصل الأخير فى هذا الباب وهو الفصل السابع فيختص بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم فى نهاية الفترة المحاسبية. وسنعرض فى هذا الفصل لقيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية، ونبين بعد ذلك كيفية إستخدام ورقة العمل كأساس للقيام بتلك التسويات ولتوفير البيانات الملائمة والضرورية لإعداد الحسابات الختامية والميزانية وقيود الإقفال، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

الفصل الرابع

في

المعادلة المحاسبية الرئيسية

١- مقدمة:

يختص هذا الفصل بمناقشة موضوع معادلة الميزانية وبيان تأثير العمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع على طرفى تلك المعادلة. وسنعرض فى هذا الفصل أولا للميزانية العمومية ونستعرض عناصرها ونلخصها فى صورة معادلة ذات طرفين يمثل كل طرف منها جانب من جانبى الميزانية العمومية. وبعد تحديد شكل معادلة الميزانية نوضح تأثير عمليات المشروع المختلفة عليها، وسنبدأ أولا بعملية تكوين المشروع والحصول على رأس المال ونحدد تأثير تلك العملية على معادلة الميزانية. وبعد ذلك سنعرض لعمليات الحصول على أصول المشروع وسداد قيمتها نقداً أو تأجيل السداد لفترة معينة ونبين تأثير ذلك على المعادلة. وسنعرض بعد ذلك لتأثير عمليات بيع الأصول وسداد الإلتزامات، ثم نبين تأثير عملية تحصيل الأرصدة المستحقة على الغير على تلك المعادلة. وتقتصر العمليات السابقة على حركة الأصول والإلتزامات دون أن يكون لها أى علاقة بحقوق الملكية نظراً لعدم وجود أى إيرادات أو مصروفات. ويؤدى أخذ الإيرادات والمصروفات فى الإعتبار إلى التأثير على حقوق الملكية نظراً لأنه يمكن النظر إلى الإيرادات على أنها زيادة فى حقوق الملكية، كما أن المصروفات ستكون بمثابة تخفيض فى تلك الحقوق. وعموماً فاننا سنطلق على نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات إصطلاح الأرباح المحجوزة وسنعالج فيها عمليات الزيادة والنقص الناتجة عن الإيرادات والمصروفات. ويؤدى إدخال الإيرادات والمصروفات على معادلة الميزانية إلى أن

تتسع هذه المعادلة لتسمى المعادلة المحاسبية الرئيسية. وسنقوم بمناقشة تأثير الإيرادات على تلك المعادلة الرئيسية للمحاسبة، وسنبين تأثير الإيرادات المحصلة نقداً والإيرادات التى لم يتم تحصيلها بعد. وننتقل بعد ذلك لتحديد تأثير المصروفات على تلك المعادلة، وسنوضح تأثير المصروفات المدفوعة ثم المصروفات التى لم تدفع بعد عليها، وأخيراً سنحدد تأثير المسحوبات الشخصية لصاحب المنشأة على المعادلة المحاسبية.

وبعد ذلك سنحدد تأثير جميع عمليات المشروع على معادلة الميزانية فى صورة متتابعة وذلك لتوفير تسجيل حسابى بسيط للتطورات فى مختلف عناصر الميزانية يبين الزيادة والنقص فى كل عنصر من عناصرها. ويعتبر هذا التسجيل المتتابع للعمليات وتوضيح تأثيرها على المعادلة المحاسبية مقدمة مقبولة وتمهيداً منطقياً لعمليات التسجيل المحاسبى الذى سنعرض له فى الفصول التالية.

وقد راعينا خلال المناقشة فى هذا الفصل تحديد تأثير عمليات المشروع على كل من الميزانية العمومية ومعادلة الميزانية على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢- المعادلة المحاسبية الرئيسية والميزانية العمومية:

من أهم الخصائص الرئيسية لأى ميزانية عمومية أن مجموع رقم الأصول يعادل دائماً مجموع رقم الخصوم، ونظراً لأن الخصوم تتكون دائما من عنصرين هما الإلتزامات وحقوق الملكية، فإن مجموع الأصول سيتعادل دائماً مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية. ويعتبر هذا التوازن بين مجموع الأصول ومجموع الإلتزامات وحقوق الملكية أحد الأسباب التى من أجلها يطلق إصطلاح الميزانية العمومية على قائمة المركز المالى. ويرجع السبب فى توازن جانبى الميزانية إلى أن هذين الجانبين هما وجهين لنفس موارد المشروع. فمن ناحية نجد أن جانب الأصول يبين الموارد المملوكة للمشروع، ويبين

جانب الخصوم المصادر التى مولت هذه الموارد، ومدى مساهمة كل عنصر فى هذا التمويل. وإن كل مورد من الموارد المملوكة للمشروع لابد له من مصدر للتمويل سواء كان هذا التمويل داخلياً عن طريق الملاك أو خارجياً عن طريق الموردين والدائنين. ونتيجة لأن كل مورد لابد له من مصدر للتمويل فإن مجموع الأصول (الموارد) لابد وأن يتطابق مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية.

ويمكن التعبير عن توازن الأصول من ناحية مع مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية من ناحية أخرى بالمعادلة التالية :

الأصول = الخصوم

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

وبفرض أن الميزانية العمومية لاحدى المنشآت الفردية ظهرت على الصورة التالية :

منشأة الياسمين

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

الأصول		الخصوم	
جنيه		جنيه	**(١) الإلتزامات**
٢٥٠٠٠	نقدية	٤٠٠٠٠	موردون
٢٧٥٠٠	عملاء وأرصدة مدينة	١٠٠٠٠	مستحقات للغير
٤٠٠٠٠	أراضى		**(٢) حقوق الملكية**
٥٠٠٠٠	مبانى	١٥٠٠٠٠	رأس المال
٢٥٠٠٠	سيارة		
٣٢٥٠٠	مهمات		
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	

وباستخدام الأرقام الواردة فى تلك الميزانية العمومية فإن معادلة الميزانية تظهر على الصورة التالية :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

٢٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠٠ جنيه

إن الميزانية العمومية السابقة هى بمثابة قائمة تفصيلية لهذه المعادلة.

ويعتبر عنصر حقوق الملكية بمثابة الفائض من الموارد بعد إستبعاد حقوق الغير على تلك الموارد، فإذا تحددت قيمة الأصول وتحددت قيمة الإلتزامات للغير، فإن حقوق الملكية تكون :

الأصول - الإلتزامات = حقوق الملكية

وباستخدام أرقام الميزانية السابقة فإن حقوق الملكية هى :

٢٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠

ويعتبر فهم هذه المعادلة ومعرفة تأثير عمليات المشروع المختلفة عليها أمراً ضرورياً لفهم المحاسبة. إن أى زيادة فى مجموع قيمة الأصول لابد وأن تكون بالضرورة مصحوبة بزيادة مماثلة فى الجانب الآخر من المعادلة، بمعنى أنه لابد أن يصاحب زيادة الأصول إما زيادة فى الإلتزامات أو فى حقوق الملكية. ومن ناحية أخرى فإن أى نقص فى مجموع الأصول لابد وأن يصاحبه بالضرورة نقص مماثل فى جانب الخصوم (الإلتزامات وحقوق الملكية). وحتى نستطيع الإلمام بفكرة التوازن المستمر لجانبى الميزانية العمومية فإنه من الملائم أن نعرض لحالة تكوين مشروع جديد، ونحدد تأثير العمليات المختلفة التى يقوم بها هذا المشروع على الميزانية العمومية، وبالتالى على المعادلة المحاسبية الرئيسية للمشروع.

٣- تكوين المشروع والحصول على الأصول:

عند بداية تكوين أى مشروع تجارى أو صناعى أو خدمى لابد أن

نخصص لهذا المشروع باعتباره وحدة محاسبية مستقلة رأس المال اللازم لممارسة النشاط، ويبدأ بعد ذلك المشروع فى الحصول على الأصول اللازمة لممارسة نشاطه. وقد يكون المشروع مملوك لفرد أو لعدة أفراد أو ربما لمجموعة عديدة من المساهمين، ولكن الإجراءات المحاسبية متشابهة تقريباً فى معظم تلك الحالات، حيث يحصل المشروع على النقدية التى تمثل رأس المال المخصص له، ثم يقوم بإقتناء الأصول اللازمة له. وفى بعض الحالات قد يبدأ المشروع ببعض الأصول الأخرى غير النقدية التى يقدمها أصحاب المشروع، ومهما كان نوع الأصول التى يبدأ بها المشروع نشاطه فإنه لابد وأن يكون هناك أصول فى جانب من الميزانية العمومية المعدة عند تكوين المشروع ورأس المال فى الجانب الآخر بإعتباره بمثابة خصوم.

فبفرض أن أحد الأفراد (ياسر) بدأ مشروع للقيام بأعمال الوساطة فى شراء وبيع وإدارة العقارات مقابل الحصول على أتعاب وعمولات يتم الإتفاق عليها مع العملاء.

وقد خصص صاحب المشروع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه للقيام بهذا المشروع، وهذا المبلغ قد يودع فى أحد البنوك أو قد تحتفظ به المنشأة فى خزينة المشروع. فى هذه الحالة تظهر الميزانية العمومية بعد التكوين مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١/١

الأصول		الخصوم	
			حقوق الملكية
١٠٠٠٠٠	نقدية	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

وتظهر معادلة الميزانية على النحو التالى :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

١٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ + صفر

وفى بعض الحالات قد يقوم صاحب المشروع بتقديم بعض الأصول الأخرى غير النقدية كرأسمال للمشروع، فى هذه الحالة سيظهر هذا الأصل فى جانب من المعادلة وسيزداد رأس المال فى جانب الخصوم بقيمة الأصول المقدمة.

وبفرض أن المشروع قام فى ١٩٩٩/١/٣ بالحصول على قرض قدره ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً بفائدة ١٤٫٤٪ سنوياً، فإن الميزانية العمومية تظهر على الصورة التالية بعد الحصول على القرض مباشرة.

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣

الأصول		الخصوم	
			الإلتزامات
١٥٠٠٠٠	نقدية	٥٠٠٠٠	قرض
			حقوق الملكية
		١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	

وتصبح معادلة الميزانية على الصورة التالية :

الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

١٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠

واضح من تلك المعادلة أن أصول المشروع وهى النقدية قد زادت بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، كما أن إلتزامات المشروع قد زادت بنفس المبلغ وبالتالى ظلت المعادلة فى حالة توازن.

وبفرض أن المنشأة قامت يوم ١٩٩٩/١/١٠ بشراء مبنى مقام على قطعة أرض صغيرة وبلغت تكلفة الشراء للمبنى ٢٤٠٠٠ جنيه وللأرض ٤١٠٠٠ جنيه، وقد تم سداد قيمة هذه الصفقة وقدرها ٦٥٠٠٠ جنيه من رصيد النقدية. من الملاحظ أن هذه العملية لن تؤثر على مجموع الأصول أو الإلتزامات لأنها تعتبر بمثابة تغيير فى تشكيلة الأصول فهى مجرد إستبدال لرصيد النقدية بمبانى وأراضى، وبالتالى فإن الميزانية العمومية ستظهر بعد شراء هذه الأصول مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/١٠

الأصول		الخصوم	
			الإلتزامات
٨٥٠٠٠	نقدية	٥٠٠٠٠	قرض
٤١٠٠٠	أراضى		حقوق الملكية
٢٤٠٠٠	مبانى	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	

وتصبح معادلة الميزانية على النحو التالى :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

[٨٥٠٠٠+٤١٠٠٠+٢٤٠٠٠] = [٥٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠]

وبفرض أن المنشأة قامت يوم ١٩٩٩/١/١٥ بالحصول على بعض الأثاث اللازم لتأثيث المكتب بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه، وإتفقت مع البائع «محلات أتيكو» على سداد قيمة هذا الأثاث خلال ستة شهور من تاريخ الشراء، أى أن المنشأة لم تسدد قيمة الأثاث نقداً، وإنما تحملت إلتزام أو تعهد بالدفع للدائنون خلال ستة شهور. إن هذه العملية ستؤدى بالطبع إلى زيادة أصول المشروع بملبغ ٢٢٢٠٠ جنيه وهو قيمة الأثاث، كما سيترتب عليها

أيضا زيادة الإلتزامات تجاه الدائنون (محلات أتيكو) بنفس المبلغ، وبناء عليه ستظهر الميزانية العمومية بعد الحصول على الأثاث مباشرة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/١٥

الأصول		الخصوم	
			الإلتزامات
٨٥٠٠٠	نقدية	٢٢٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٤١٠٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
٢٤٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٧٢٢٠٠		١٧٢٢٠٠	

وتظهر معادلة الميزانية بعد الحصول على الأثاث مباشرة على الصورة التالية:

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

[٢٢٢٠٠+٢٤٠٠٠+٤١٠٠٠+٨٥٠٠٠] = [١٠٠٠٠٠+٥٠٠٠٠+٢٢٢٠٠]

ويلاحظ من إستعراض العمليات السابقة أن المشروع يحصل على أصوله مقابل سداد قيمتها نقداً وفى هذه الحالة فإن العملية ستكون مجرد تغيير فى شكل الأصول فى الميزانية، أو قد يحصل على الأصول مقابل إلتزامات، وفى هذه الحالة سيكون هناك تغيير فى مجموع الأصول والخصوم، كما حدث فى حالة الحصول على أثاث مع تعهد بالدفع بعد شهرين. وتجدر الإشارة أيضا إلى أنه تم ظهور الأصول التى حصل عليها المشروع بتكلفة الحصول عليها فقط، وذلك بصرف النظر عن القيمة التى يمكن أن تتحملها المنشأة مقابل تشييد المبنى على سبيل المثال. فبفرض أن المبنى الذى حصلت عليه المنشأة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه والأرض ٤١٠٠٠ جنيه كان سيتكلف ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه لو قامت المنشأة بتشييده فى منطقة أخرى فإن هذا الرقم لايستخدم فى المحاسبة ولايخضع للإثبات المحاسبى وذلك تطبيقا لمبدأ التكلفة التاريخية الذى سبق وأن تعرضنا له فى الباب السابق. إن السجلات المحاسبية توفر

تسجيلا تاريخيا للتكاليف التى حدثت فعلاً، ومن ثم فإن القيمة التى تحملتها المنشأة فى سبيل الحصول على تلك الأصول هى (٤١٠٠٠+٢٤٠٠٠) هى التى تخضع فقط للإثبات المحاسبى.

٤- بيع الأصول وسداد الإلتزامات:

بفرض أن المنشأة فى المثال السابق بعد أن قامت بتأثيث مكاتبها والإستعداد لممارسة أعمال الوساطة فى شراء وبيع العقارات تبين لها أن المبنى يزيد عن حاجتها الفعلية وقررت أن تقوم ببيع نصفه مع الأرض المقام عليها بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه، أى دون أن يكون هناك أى ربح أو خسارة نتيجة القيام بتلك العملية، وقد تمت عملية البيع فى يوم ١٩٩٩/١/٣١ وقد إتفقت المنشأة مع المشترى على سداد هذه القيمة خلال خمسة أشهر من تاريخ البيع. سيترتب على هذه العملية ظهور أصل جديد فى الميزانية العمومية يحمل اسم المدينون وستكون قيمته ٣٢٥٠٠ جنيه (وهو حساب يمثل المستحق على الغير نتيجة بيع المبنى والأرض)، كما سيترتب على تلك العملية تخفيض قيمة المبنى وقيمة الأرض بواقع النصف لكل منها. ولن يترتب على هذه العملية أى تغيير فى القيمة الكلية لأصول المنشأة، وستظهر الميزانية العمومية بعد عملية بيع المبانى والأراضى على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣١

الأصول		الخصوم	
٨٥٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
٣٢٥٠٠	مدينون	٢٢٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٧٢٢٠٠		١٧٢٢٠٠	

وستكون معادلة الميزانية بعد هذه العملية على الصورة التالية :

[٢٢٢٠٠+١٢٠٠٠+٢٠٥٠٠+٣٢٥٠٠+٨٥٠٠٠]

= [١٠٠٠٠٠+٥٠٠٠٠+٢٢٢٠٠]

وبفرض أن المنشأة قامت فى يوم ١٩٩٩/٢/١٥ بتحصيل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المبلغ المستحق على هؤلاء المدينين كسداد جزئى للمبلغ المستحق عليهم وقدره ٣٢٥٠٠ جنيه. سيترتب على هذه العملية زيادة النقدية بهذا المبلغ ونقص أرصدة المدينين بنفس القيمة دون أن تؤدى هذه العملية إلى أى تأثير على مجموع الأصول أو الخصوم. إن هذه العملية هى مجرد تغيير فى تشكيلة الأصول دون أى تأثير على المقدار الكلى لتلك الأصول، وبالتالى ستظهر الميزانية العمومية بعد عملية التحصيل الجزئى من المستحق على المدينين على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/١٥

الأصول		الخصوم	
١٠٠٠٠٠	نقدية		الإلتزامات
١٧٥٠٠	مدينون	٢٢٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٧٢٢٠٠		١٧٢٢٠٠	

وتكون معادلة الميزانية بعد هذه العملية على النحو التالى :

[٢٢٢٠٠+١٢٠٠٠+٢٠٥٠٠+١٧٥٠٠+١٠٠٠٠٠] =

[١٠٠٠٠٠+٥٠٠٠٠+٢٢٢٠٠]

وتؤدى عملية سداد الإلتزامات بالطبع إلى إستخدام جزء من الرصيد

النقدى الموجود لدى المشروع، وبالتالى فإن سداد الإلتزامات سيترتب عليه تخفيض النقدية وفى المقابل تخفيض الإلتزامات. ونتيجة لذلك فإن سداد الإلتزامات سيترتب عليه تخفيض فى مجموع الأصول وتخفيض مماثل فى مجموع الخصوم مع إستمرار وجود حالة التوازن بين كل من مجموع الأصول ومجموع الخصوم. فبفرض أن المنشأة المعروضة فى المثال السابق سددت فى يوم ١٩٩٩/٢/١٦ مبلغ ١١٠٠٠ جنيه من الإلتزامات المستحقة عليها وقدرها ٢٢٢٠٠ جنيه تجاه محلات أتيكو (الدائنون)، فإن الميزانية العمومية تظهر بعد السداد مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/١٦

الأصول		الخصوم	
٨٩٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
١٧٥٠٠	مدينون	١١٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٦١٢٠٠		١٦١٢٠٠	

واضح من إستعراض العمليات السابقة أنها كانت كلها متعلقة بعملية تأسيس المشروع والحصول على الأصول والتنازل عن جزء منها كان المشروع فى غير حاجة إليه وتحصيل جزء من المستحق نتيجة هذا البيع، وأيضا سداد بعض الإلتزامات الناتجة عن الحصول على أصول. ولم يحدث خلال الفترة من أول يناير وهى تأسيس المشروع حتى تاريخ آخر عملية وهو ١٩٩٩/٢/١٦ أى عملية وساطة فى بيع أو شراء أو إدارة أى عقارات وهو الغرض الأساسى من إنشاء المشروع، وبالتالى لم يحدث أى عمليات إيرادات

أو مصروفات خلال تلك الفترة، ونتيجة لذلك فإن حقوق الملكية ظلت يوم ١٩٩٩/٢/١٦ كما كانت عليه عند بدء تكوين المشروع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، فهى لم تتغير عن المبلغ المستثمر أصلاً فى المشروع منذ البداية. إن وجود عمليات الإيرادات والمصروفات سيترتب عليها التأثير على حقوق الملكية، وهو ما سنعرض له فى الجزء التالى.

٥- عمليات الإيرادات والمصروفات:

إن الهدف الأساسى لتكوين المشروعات هو إستغلال الأصول (الموارد الخاصة بالمشروع) بغية تحقيق الربح كما سبق أن ذكرنا. وتنقسم المشروعات عموماً إلى مشروعات صناعية تقوم بتصنيع المنتجات وبيعها وتحقيق الربح من وراء عملية التصنيع، أو قد تكون مشروعات تجارية، تقوم بشراء البضائع وبيعها وتحقيق الربح بناء على ذلك، أو مشروعات خدمية تقوم بأداء الخدمات، وتحقيق الربح من جراء القيام بتلك الخدمات.

إن المشروع الصناعى يستخدم أصوله فى تصنيع منتج، ويكون هذا المنتج المصنع بمثابة أصل سيقوم المشروع ببيعه والحصول من المشترى على أصل آخر (نقدية) قد تكون قيمتها أكبر من تكلفة المنتج (الأصل الممنوح للعميل) وسيؤدى الفرق إلى قيام المشروع بتحقيق الربح. كما أن المشروع التجارى سيتبادل ما يملكه من أصول (البضاعة) بأصول أخرى وهى النقدية أو الأرصدة المستحقة على العملاء. ومن جراء هذه المبادلة فى الأصول تتحقق الأرباح أو الخسائر. وفى حالة مشروعات الخدمات فإن المشروع يؤدى الخدمة ويحصل على مقابل تأديتها الذى سيكون بالطبع أقل من تكلفة أداء تلك الخدمة، وبالتالى يحقق الربح.

ويمثل تدفق الأصول الواردة نتيجة عمليات البيع أو أداء الخدمات الإيرادات كما سبق أن ذكرنا، وإذا كانت الإيرادات الواردة أقل من تكلفة

السلع أو الخدمات المؤداة فإن الزيادة ستكون بمثابة أرباح للمشروع وستؤدى إلى زيادة أصوله وزيادة حقوق الملكية بنفس المقدار. وبالعكس إذا كانت الإيرادات (تدفق الأصول الواردة) أقل من تكلفة السلع أو الخدمات المؤداة فإن الفرق سيمثل خسائر وسيؤدى إلى نقص أصول المشروع وحقوق الملكية بنفس القيمة.

وبفرض أن الشركة العقارية المعروضة فى هذا الفصل قد قامت بعملية وساطة فى بيع أحد العقارات يوم ١٩٩٩/٢/٢٠ وقد حصلت مقابل هذا البيع على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل هذا المبلغ نقداً من العملاء بمجرد إتمام صفقة البيع. لاشك أن حصول المنشأة على هذا الإيراد سوف يؤدى إلى زيادة أصولها بهذا المبلغ وأيضا زيادة حقوق الملكية بنفس القيمة. وبطبيعة الحال فإن هذه الإيرادات سيقابلها بعض المصروفات التى سنقوم بتحديدها بعد ذلك، وبناء عليه فإن معادلة الميزانية يمكن أن تتسع لتغطى عمليات الإيرادات والمصروفات، وستعرف فى هذه الحالة باسم المعادلة المحاسبية، وستظهر على الصورة التالية :

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات
= الإلتزامات + حقوق الملكية + الإيرادات

ونظراً لأن مقابلة الإيرادات بالمصروفات ينتج عنها الربح (أو الخسائر) والذى يعتبر أحد عناصر حقوق الملكية، فإنه يمكن إعادة صياغة المعادلة السابقة لتظهر على الصورة التالية:

الأصول = الخصوم + الإيرادات - المصروفات
= الإلتزامات + حقوق الملكية + [الإيرادات - المصروفات]

وسنطلق على نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات اصطلاح صافى

الربح الذى يمثل زيادة الإيرادات عن المصروفات والذى تعتبر أحد عناصر حقوق الملكية.

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية + صافى الربح

وستظهر الميزانية العمومية بعد عملية الحصول على الإيرادات السابقة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/٢٠

الأصول		الخصوم	
١٠٤٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
١٧٥٠٠	مدينون	١١٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
		١٥٠٠٠	صافى الربح
١٧٦٢٠٠		١٧٦٢٠٠	

إفترضنا فى الحالة السابقة أن المنشأة قامت بتحصيل إيرادتها نقداً وبالتالى ترتب على تلك العملية زيادة النقدية وزيادة الأرباح بإعتبارها تمثل فائض الإيرادات عن المصروفات. وقد يحدث أن تحصل المنشأة على إيرادات دون أن تقوم بتحصيلها مباشرة، وفى هذه الحالة سيترتب على هذه العملية زيادة الأصول نتيجة وجود دين مستحق على الغير بقيمة الإيرادات، وزيادة حقوق الملكية (الأرباح). فبفرض أن منشأة ياسر العقارية قد قامت بعملية وساطة فى بيع أحد العقارات وحققت إيراداً نتيجة لهذه العملية يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع بائع العقار الملتزم بدفع هذه الإيرادات على السداد خلال أربعة شهور من تاريخ إتمام العملية (١٩٩٩/٢/٢٨). فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية بعد إتمام هذه العملية مباشرة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/٢٨

الأصول		الخصوم	
١٠٤٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
٤١٥٠٠	مدينون	١١٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	مبانى		**حقوق الملكية**
٢٢٢٠٠	أثاث	١٠٠٠٠٠	رأس المال
		٣٩٠٠٠	صافى الربح
٢٠٠٢٠٠		٢٠٠٢٠٠	

وستكون المعادلة المحاسبية لهذه المنشأة على النحو التالى :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية + صافى الربح

[١٠٤٠٠٠+٤١٥٠٠+٢٠٥٠٠+١٢٠٠٠+٢٢٢٠٠] =

[١١٢٠٠+٥٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠+٣٩٠٠٠]

وبعد أن عرضنا لتأثير الإيرادات على معادلة الميزانية نبين تأثير المصروفات عليها. وفى حقيقة الأمر فان المصروفات تمثل تدفقا للأصول الخارجة أو المستنفذة فى سبيل الحصول على الإيرادات. ويمكن القول بصفة مبدئية أن المصروفات تؤدى إلى نقص الأصول وإنخفاض حقوق الملكية، لأنها تعتبر بمثابة تدفق عكسى لتدفق الإيرادات. فبفرض أن منشأة ياسر العقارية قد تحملت مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل الإعلان عن بعض العقارات إلى ترغب فى بيعها فى الصحف، وقد قامت بسداد هذا الإعلان نقداً يوم ١٩٩٩/٣/٥: فى هذه الحالة سيترتب على هذا المصروف نقص النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، ونقص حقوق الملكية بنفس المبلغ، وستظهر الميزانية العمومية بعد هذه العملية على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٣/٥

الأصول			الخصوم
			الإلتزامات
٩٩٠٠٠	نقدية	١١٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٤١٥٠٠	مدينون	٥٠٠٠٠	قرض
٢٠٥٠٠	أراضى		**حقوق الملكية**
١٢٠٠٠	مبانى	١٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٢٢٠٠	أثاث	٣٤٠٠٠	صافى الربح
١٩٥٢٠٠		١٩٥٢٠٠	

واضح من الميزانية السابقة أن النقدية نقصت بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه كما نقص صافى الربح بنفس المبلغ، وستظهر المعادلة المحاسبية بعد هذا التخفيض على الصورة التالية:

[٩٩٠٠٠+٤١٥٠٠+٢٠٥٠٠+١٢٠٠٠+٢٢٢٠٠] =

[١١٢٠٠+٥٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠+٣٤٠٠٠]

وقد يحدث أن تتحمل المنشأة بعض عناصر المصروفات التى لم تسدد نقداً، ولكنها ستسدد بعد فترة من الزمن، فى هذه الحالة سيكون هناك إلتزام على المنشأة بسداد هذه المصروفات المستحقة عندما يحل ميعاد إستحقاقها، وفى نفس الوقت سيترتب على هذه المصروفات إنخفاض فى حقوق الملكية (صافى الربح) بنفس قيمة المصروف، أى أن النتيجة النهائية لوجود مصروفات مستحقة لم تدفع بعد هى ظهور إلتزام فى الميزانية العمومية وتخفيض صافى الربح، فبفرض أن منشأة ياسر العقارية قد عينت أحد الموظفين للمساعدة فى العمل إعتباراً من أول شهر مارس سنة ١٩٩٩ بمرتب قدره ٥٠٠ جنيه شهريا، ولكن المنشأة لم تسدد المرتب الخاص بهذا الموظف فى نهاية الشهر والمستحق له عن شهر مارس، فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية فى نهاية شهر مارس ١٩٩٩ على النحو التالى بفرض عدم حدوث أى عمليات أخرى خلال المدة من ٥ مارس حتى نهاية الشهر :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٣/٣١

الأصول		الخصوم	
٩٩٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
٤١٥٠٠	مدينون	١١٢٠٠	دائنون (اتيكو)
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠	مرتبات مستحقه
١٢٠٠٠	مبانى	٥٠٠٠٠	قرض
٢٢٢٠٠	أثاث		**حقوق الملكية**
		١٠٠٠٠٠	رأس المال
		٣٣٥٠٠	صافى الربح
١٩٥٢٠٠		١٩٥٢٠٠	

واضح أنه لم يترتب على وجود المرتبات المستحقة إلا ظهور إلتزام بالمرتب المستحق وتخفيض حقوق الملكية بنفس القيمة، مع بقاء جانب الأصول على ماهو عليه.

٦- تحديد تأثير المسحوبات على المعادلة المحاسبية:

حتى نستكمل تحديد تأثير العمليات المختلفة للمشروع على المعادلة المحاسبية وعلى الميزانية العمومية نوضح تأثير المسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة عليها. فقد يقوم صاحب المنشأة بسحب بعض النقود من خزينة المنشأة أو سحب بعض البضائع لإستخدامه الخاص. وتعالج عملية المسحوبات النقدية عن طريق تخفيض رصيد النقدية بملبغ المسحوبات وتخفيض حقوق الملكية بنفس القيمة. وفى حالة قيام صاحب المنشأة بسحب بعض البضائع من منشأته فإن هذه المسحوبات ينبغى أن تخصم من رصيد البضاعة بالتكلفة، وتستبعد من حقوق الملكية أيضا. فبفرض أن صاحب المنشأة فى الحالة المعروضة للدراسة فى هذا الفصل قام بسحب مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من خزينة منشأته يوم أول ابريل سنة ١٩٩٩، فى هذه الحالة ستظهر الميزانية العمومية بعد القيام بعملية المسحوبات مباشرة على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٣/٣١

الخصوم | | الأصول |
---|---|---|---
الإلتزامات | | نقدية | ٩٦٠٠٠
دائنون | ١١٢٠٠ | مدينون | ٤١٥٠٠
مرتبات مستحقة | ٥٠٠ | أراضى | ٢٠٥٠٠
قرض | ٥٠٠٠٠ | مبانى | ١٢٠٠٠
حقوق الملكية | | أثاث | ٢٢٢٠٠
رأس المال | ١٠٠٠٠٠ | |
صافى الربح | ٣٠٥٠٠ | |
 | ١٩٢٢٠٠ | | ١٩٢٢٠٠

وتظهر المعادلة المحاسبية فى صورتها النهائية بعد القيام بعملية المسحوبات على الصورة التالية:

[٩٦٠٠٠+٤١٥٠٠+٢٠٥٠٠+١٢٠٠٠+٢٢٢٠٠] =

[١١٢٠٠+٥٠٠+٥٠٠٠٠+١٠٠٠٠٠+٣٠٥٠٠]

٧- تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية فى صورة متتابعة:

بينا فى الصفحات السابقة تأثير عمليات المشروع على كل من الميزانية العمومية وعلى المعادلة المحاسبية الرئيسية على مراحل وكل عملية على حدة، ويكون من الملائم أن نحدد تأثير تلك العمليات على المعادلة المحاسبية فى صورة مجمعة لنبين حركة العناصر المختلفة التى تتكون منها المعادلة، ونبين ما يتعرض له كل منهما من تغييرات والتغييرات المقابلة لها فى جانب الخصوم من المعادلة، وذلك كتمهيد لموضوع الإثبات المحاسبى الذى يضمن عملية متابعة التغييرات فى العناصر المختلفة التى تتكون منها المعادلة المحاسبية الرئيسية.

لقد قامت المنشأة المعروضة فى هذا الفصل منذ تأسيسها بالعمليات التالية:

١- فى ١٩٩٩/١/١ أودع صاحب المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه نقداً كرأس مال للمشروع.

٢- فى ١٩٩٩/١/٣ حصلت المنشأة على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً مقابل التوقيع على سند إذنى لاحد البنوك يستحق بعد سنة من تاريخ التوقيع، بفائدة ١٤,٤ ٪ سنوياً.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٠ قامت المنشأة بشراء مبنى مقام على قطعة أرض بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه للمبنى و٤١٠٠٠ جنيه للأرض، وسددت قيمة الشراء نقداً.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع البائع على سداد قيمة الأثاث خلال ستة شهور من تاريخ الشراء.

٥- ١٩٩٩/١/٣١ باعت المنشأة نصف المبنى بالأرض المقام فيها بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه (بواقع ١٢٠٠٠ للمبنى و ٢٠٥٠٠ للأرض)، على أن تسدد حصيلة هذا البيع خلال خمسة شهور من تاريخ البيع.

٦- فى ١٩٩٩/٢/١٥ حصلت المنشأة مبلغ ١٥٠٠٠ من المستحق على المدينين نظير شراء نصف المبنى والأرض المقام عليها.

٧- فى ١٩٩٩/٢/١٦ سددت المنشأة مبلغ ١١٠٠٠ جنيه مِن الإلتزامات المستحقة عليها مقابل شراء الأثاث.

٨- فى ١٩٩٩/٢/٢٠ حصلت المنشأة على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه مقابل القيام بعملية الوساطة فى بيع أحد العقارات المعروضة للبيع، وقد تم تحصيل القيمة نقدا.

٩- فى ١٩٩٩/٢/٢٨ حققت المنشأة إيراداً يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مقابل أعمال وساطة وتعهد بائع العقار بسداد قيمة هذه الإيرادات بعد شهرين من تاريخ البيع.

١٠- فى ١٩٩٩/٣/٥ سددت المنشأة نقدا قيمة مصاريف إعلان قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

١١- فى ١٩٩٩/٣/٣١ كان هناك مرتب شهرى مستحق لأحد الموظفين بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

١٢- فى ١٩٩٩/٤/١ سحب صاحب المنشأة من الخزينة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه لإستخدامه فى أغراضه الشخصية.

ونحدد تأثير تلك العمليات على المعادلة المحاسبية فى صورة متتابعة على الصورة الموضحة فى الجدول المعروض فى الصفحة التالية .

وتوضح تلك القائمة التطورات التى حدثت فى كل عنصر من عناصر المعادلة المحاسبية نتيجة عمليات المشروع وتبين أساس عملية المحاسبة والتسجيل المحاسبى، الذى يستهدف تسجيل هذه التطورات بصورة يومية منظمة حتى نحصل فى النهاية على نفس النتيجة التى حصلنا عليها من تلك القائمة بصورة حسابية، بسيطة ، وهو ماسنقوم بمعالجته فى الفصول التالية.

ويتضح من إستعراض تلك القائمة أن عمليات المشروع قد تؤثر على جانب واحد من جوانب المعادلة مثال ذلك الحصول على أصول مقابل سداد قيمتها نقدا أو تحصيل المستحق على المدينين، فى هذه الحالات سيكون هناك نقص فى أحد الأصول وزيادة فى أصل أخر، كما أن العمليات قد تؤثر فقط على جانب الخصوم كما هو الحال بالنسبة لوجود مصروف مستحق فهو يؤدى إلى زيادة الإلتزامات ونقص صافى الربح، وفى هذه الحالة أيضا سيكون

البيان	أصول					=	التزامات + حقوق ملكية				
	نقدية	+ مدينون	+ أراضى	+ مبانى	+ أثاث		دائنون	+ مرتبات مستحقة	+ قرض	+ رأس المال	+ أرباح محجوزة
(١) سداد رأس المال	+١٠٠٠٠٠									+١٠٠٠٠٠	
(٢) الحصول على قرض	+٥٠٠٠٠								+٥٠٠٠٠		
(٣) شراء أصول	-٦٥٠٠٠		+٤١٠٠٠	+٢٤٠٠٠							
(٤) شراء أثاث على الحساب					+٢٢٢٠٠		+٢٢٢٠٠				
(٥) بيع أصول على الحساب		+٣٢٥٠٠	-٢٠٥٠٠	-١٢٠٠٠							
(٦) تحصيل جزء من المستحق على المدينين	+١٥٠٠٠	-١٥٠٠٠									
(٧) سداد إلتزام	-١١٠٠٠						-١١٠٠٠				
(٨) تحصيل إيراد نقدى	+١٥٠٠٠										+١٥٠٠٠
(٩) استحقاق ايراد مؤجل		+٢٤٠٠٠									+٢٤٠٠٠
(١٠) سداد مصروف نقدى	-٥٠٠٠										-٥٠٠٠
(١١) مرتبات مستحقة								+٥٠٠			-٥٠٠
(١٢) مسحوبات شخصية	-٣٠٠٠										-٣٠٠٠
النتيجة النهائية	٩٦٠٠٠	٤١٥٠٠	٢٠٥٠٠	١٢٠٠٠	٢٢٢٠٠		١١٢٠٠	٥٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٥٠٠
	١٩٢٢٠٠					=	١٩٢٢٠٠				

هناك نقص فى أحد عناصر جانب الخصوم وزياة فى عنصر آخر فى نفس الجانب. وهناك نوع ثالث من العمليات يؤثر على جانبى المعادلة مثال ذلك سداد رأس المال والحصول على أصول مقابل تحمل إلتزامات، وسداد الإلتزامات والمسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة.

وفى حقيقة الأمر فإن كل عمود من أعمدة هذا الجدول يوضح تأثير عمليات المشروع التى تمت إبتداء من تكوينه وحتى ١٩٩٩/٣/٣١ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية. فلو نظرنا إلى عمود النقدية نجد أنها زادت عند تقديم رأس المال، كما زادت بالحصول على القرض، ثم بعد ذلك نقصت عندما قامت المنشأة بشراء الأصول نقداً، ثم زادت بتحصيل جزء من المستحق على المدينين نظير بيع جزء من الأراضى والمبانى، ثم نقصت بسداد جزء من الإلتزامات المستحقة نتيجة شراء الأثاث، ثم زادت بالإيرادات المحصلة نقداً، وأخيراً فقد نقصت بكل من المصروفات والمسحوبات الشخصية لصاحب المنشأة.ويوفر كل عمود من هذه الأعمدة سجلاً للتطورات التى تحدث لكل عنصر من عناصر الميزانية العمومية بصورة حسابية مبسطة، وهو فى الحقيقة جوهر عملية التسجيل المحاسبى. ويهدف التسجيل المحاسبى الى متابعة تأثير عمليات المشروع على عناصر الأصول والخصوم بصورة منتظمة وبأسلوب منطقى يستند على الفكرة السابقة. إن معظم المنشآت تقوم يومياً بمئات وألاف العمليات، وليس معقولاً أن نقوم بإعداد ميزانية عمومية بعد كل عملية لمتابعة التطورات التى تحدث فى قيمة الأصول والخصوم. إنه من الممكن متابعة هذه التطورات بصفة مستمرة وبدون حاجة إلى تصوير ميزانية عمومية بعد كل عملية من عمليات المشروع. عن طريق نظام التسجيل المحاسبى الذى سنعرض له بالتفصيل فى الفصول التالية.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على الفصل الرابع

أولاً : أسئلة نظرية :

١- لماذا ينبغى أن يتوازن جانبى الميزانية العمومية بإستمرار ؟

٢- إستعرض معادلة الميزانية فى صورها المختلفة، وحدد تأثير خمس عمليات تقوم بها المنشأة على تلك المعادلة.

٣- بين تأثير تكوين المشروع على معادلة الميزانية، وذلك فى حالة الحصول على أصول نقدية أو أصول عينية.

٤- اشرح كيف تؤثر عملية الحصول على أصول المشروع على معادلة الميزانية سواء كان الحصول على تلك الأصول مقابل سداد نقدية أو مقابل تحمل إلتزامات.

٥- بين كيف تؤثر عملية بيع الأصول على معادلة الميزانية، فى حالة البيع النقدى والبيع الآجل، ووضح تأثير عملية تحصيل القيمة المستحقة مقابل البيع الآجل لتلك الأصول على المعادلة.

٦- اشرح بإختصار تأثير عمليات الإيرادات والمصروفات على المعادلة المحاسبية الرئيسية سواء كانت إيرادات محصلة أو مؤجلة، وأيضا فى حالة المصروفات المسددة نقدا أو المؤجل سدادها.

٧- هل تؤثر مسحوبات صاحب المشروع على المعادلة المحاسبية الرئيسية ؟

٨- «يعتبر تحديد التأثير المتتابع للعمليات التى يقوم بها المشروع على المعادلة المحاسبية أبسط صورة للتسجيل المحاسبى الذى يستهدف تحديد التطورات التى تحدث يومياً فى مختلف عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات» اشرح هذه العبارة.

٩- بين المصادر التى تنشأ منها حقوق الملكية.

١٠- إذا أدت عملية ما إلى نقص فى مجموع الخصوم، ولكنها لم تؤثر على حقوق الملكية، فما هو التغيير الذى يمكن أن يحدث لمجموع الأصول إن وجد ؟

١١- أذكر بعض الأمثلة على العمليات التالية :

(أ) الزيادة فى أصل ما مع نقص فى أصل آخر دون التأثير على الخصوم أو حقوق الملكية.

(ب) الزيادة فى كل من الأصول والإلتزامات دون التأثير على حقوق الملكية.

١٢- علق على كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- يعتبر سداد رأس المال بمثابة إلتزام على المنشأة.
- ليس من الضرورى أن يتطابق جانبى الميزانية العمومية.
- تؤدى عملية شراء الأصول إلى زيادة تلك الأصول وزيادة حقوق الملكية لضمان إستمرار توازن معادلة الميزانية.
- بيع الأصول دون ربح يؤدى إلى نقص حقوق الملكية ونقص الأصول بنفس القيمة المباعة.
- سداد الإلتزامات نقداً لايترتب عليه أى تأثير على مجموع معادلة الميزانية العمومية.
- تحصيل الأرصدة المستحقة على الغير يؤدى إلى تغيير فى تشكيلة الأصول.
- سداد الإلتزامات المستحقة لايؤثر على حقوق الملكية.
- لاتؤثر عمليات الإيرادات على جانبى الأصول فى المعادلة المحاسبية.
- تعتبر المصروفات النقدية تخفيضاً لجانبى الأصول وزيادة فى حقوق الملكية.
- المصروفات غير النقدية لاتؤثر على حقوق الملكية فى المعادلة المحاسبية نظراً لأنها لم تسدد بعد.
- الإيرادات غير المحصلة تعتبر بمثابة إلتزام على المنشأة يظهر فى جانب الخصوم من المعادلة المحاسبية.
- لاتؤثر المسحوبات التى يقوم بها صاحب المنشأة على المعادلة المحاسبية الرئيسية.
- يعتبر تحديد التأثير المتتابع لعمليات المشروع على المعادلة المحاسبية نوع من التسجيل المحاسبى المبسط لتلك العمليات.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمنشأة الياسمين فى نهاية شهر فبراير ١٩٩٩.

٣٦٠٠٠	دائنون.
٣٢٠٠٠	مدينون.
٤٠٠٠٠	مبانى.
١٧٠٠٠	نقدية.
٦٠٠٠	سيارة توزيع.
٤٨٠٠٠	أراضى.
٧٠٠٠٠	قرض من البنك.
٢٨٠٠٠	كمبيالات على العملاء.
٩٠٠٠	أثاث وتركيبات بالمكتب.
؟	رأس المال.

وفى خلال شهر مارس سنة ١٩٩٩ تمت العمليات التالية :

١- سددت المنشأة ٨٠٠٠ جنيه نقداً للدائنين.

٢- إستثمر صاحب المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه أخرى كزيادة فى رأس مال المشروع.

٣- اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تسدد قيمته خلال ثلاث شهور، ويلاحظ أن المنشأة حصلت على خصم عند شراء هذا الأثاث لأن سعره الأصلى ٢٥٠٠ جنيه.

٤- باعت المنشأة نصف الأراضى بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه على أن تحصل قيمة البيع بعد شهرين.

والمطلوب :

(أ) إعداد الميزانية العمومية فى نهاية شهر فبراير ٩٩ وتحديد رأس مال صاحب المنشأة.

(ب) إعداد الميزانية العمومية بعد أخذ العمليات السابقة فى الاعتبار ١٩٩٩/٣/٣١.

التطبيق الثانى :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الكأس للتجارة خلال الشهر الأول، من تكوينها :

١- استثمر المالك ١٠٠٠٠٠ جنيه نقد كرأس مال المنشأة.

٢- قامت المنشأة بشراء آلة كاتبة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا.

٣- اشترت المنشأة أرض بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً.

٤- قامت المنشأة بشراء سيارة توزيع بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه يسدد منها ١٠٠٠ جنيه نقداً عند الشراء والباقى على أقساط شهرية قيمة كل منها ٥٠٠ جنيه.

٥- حصلت المنشأة على بعض الأثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على كمبيالة للبائع تستحق جزئياً خلال الخمسة شهور القادمة.

٦- باعت المنشأة ربع قيمة الأرض بدون أى ربح وقد قامت بتحصيل القيمة نقداً.

٧- باعت المنشأة ربع آخر من الأرض المملوكة لها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وقد تعهد المشترى بسداد القيمة خلال شهرين.

٨- قامت المنشأة بالحصول على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من البنك.

٩- سددت المنشأة القسط المستحق من ثمن السيارة فى نهاية الشهر.

١٠- سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من ثمن الأثاث.

١١- تم تحصيل نصف المستحق على المدينين مقابل بيع ربع قيمة الأرض.

والمطلوب :

إعداد كشف يوضح تأثير عمليات المنشأة على كل عنصر من عناصر المعادلة المحاسبية.

التطبيق الثالث :

حدد المطلوب فى كل عبارة من العبارات التالية :

(أ) يبلغ مجموع أصول شركة يوسف ٣٢٠٠٠٠ جنيه وتبلغ حقوق الملكية ٨٠٠٠٠ جنيه، فما هو مقدار الإلتزامات ؟

(ب) إذا كان مجموع الأصول فى الميزانية العمومية لشركة شادى يبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٨/١٢/٣١، وإذا زادت تلك الأصول إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٢/٣١ وخلال نفس المدة زادت الإلتزامات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، وإذا كانت حقوق الملكية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ تبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، فما هو مقدار حقوق الملكية فى ١٩٩٩/١٢/٣١؟ - بين الأساس الذى تستند إليه فى إجابتك.

(جـ) إذا ظهرت حقوق الملكية لشركة كريم فى الميزانية العمومية المؤرخة ١٩٩٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وهى تعادل ١/٣ مجموع الأصول. فما هو مقدار الإلتزامات ؟

التطبيق الرابع :

اذكر مثالا واحد لعملية معينة تقوم بها منشأة لتؤدى إلى التأثيرات التالية على المعادلة المحاسبية :

١- زيادة فى أحد الأصول يقابلها زيادة أحد الإلتزامات.

٢- نقص فى أحد الأصول يقابله نقص فى أحد الإلتزامات.

٣- زيادة فى أصل يقابلة زيادة فى حقوق الملكية.

٤- زيادة فى أصل يقابلة نقص فى أصل آخر.

٥- زيادة فى أحد الأصول مع نقص فى أصل آخر وزيادة فى الإلتزمات.

٦- زيادة فى أحد الأصول ونقص فى أصل آخر وزيادة فى حقوق الملكية.

٧- زيادة فى أحد الأصول ونقص فى أصل آخر ونقص فى حقوق الملكية.

٨- زيادة فى الإلتزامات ونقص فى حقوق الملكية.

التطبيق الخامس:

فيمايلى جدول يوضح تأثير الخمسة عمليات التى قامت بها منشأة الياسمين على المعادلة المحاسبية الرئيسية والرصيد بعد كل عملية.

	الأصول					الالتزامات وخصوم الملكية	
	نقدية	+ مدينون	+ أراضي	+ مباني	+ اثاث	= دائنون	+ رأس مال
	٤٠٠٠٠	+١٤٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+١٤٠٠٠	=٢٦٠٠٠	+٢٠٠٠٠٠
(١)					+٧٠٠٠	+٧٠٠٠	
الرصيد	٤٠٠٠٠	+١٤٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+٢١٠٠٠	=٣٣٠٠٠	+٢٠٠٠٠٠
(٢)	+٢٠٠٠	-٢٠٠٠					
الرصيد	٤٢٠٠٠	+١٢٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+٢١٠٠٠	=٣٣٠٠٠	+٢٠٠٠٠٠
(٣)	-٥٠٠٠				١٢٠٠٠	+٧٠٠٠	
الرصيد	٣٧٠٠٠	+١٢٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+٣٣٠٠٠	=٤٠٠٠٠	+٢٠٠٠٠٠
(٤)	-١٣٠٠٠					-١٣٠٠٠	
الرصيد	٢٤٠٠٠	+١٢٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+٣٣٠٠٠	=٢٧٠٠٠	+٢٠٠٠٠٠
(٥)	-١٠٠٠٠						-١٠٠٠٠
الرصيد	١٤٠٠٠	+١٢٠٠٠	+١٠٠٠٠٠	+٥٨٠٠٠	+٣٣٠٠٠	=٢٧٠٠٠	+١٩٠٠٠٠

المطلوب :

توضيح كل عملية من العمليات التى قامت بها المنشأة وأدت إلى التأثير على المعادلة المحاسبية.

الفصل الخامس

في

التسجيل المحاسبي للعمليات التي

تؤدي إلي تغيير المركز المالي للمشروع

١ - مقدمة:

تقوم معظم المنشآت بمئات أو ربما آلاف العمليات يومياً، ومن ثم لايكون عملياً أن نعد ميزانية عمومية بعد كل عملية من العمليات، كما أنه ليس من الضرورى أن نقوم بذلك، وبدلاً من إعداد ميزانية عمومية بعد كل عملية من عمليات المشروع فانه يتم تسجيل العمليات بصورة منتظمة فى السجلات المحاسبية وبشكل يوضح تطورها المستمر، وفى نهاية أى فترة محاسبية، ولتكن شهر أو ربع سنة أو أى فترة محاسبية أخرى نقوم بإعداد الميزانية العمومية من هذه السجلات... ويهدف هذا الفصل إلى توضيح كيفية القيام بتسجيل العمليات فى سجلات المحاسبة والإحتفاظ بتلك السجلات بصورة تجعل من الممكن إعداد الميزانية العمومية وغيرها من القوائم المالية.

وسنعرض أولاً لكيفية إستخدام الحسابات فى تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع مع التركيز على العمليات المتعلقة بتكوين المشروع والحصول على الأصول تاركين باقى عمليات الايرادات والمصروفات للفصل التالى. وسنحاول الربط بين تحديد تأثير عمليات المشروع على المعادلة المحاسبية لتوضيح فكرة التسجيل المحاسبى، وذلك عن طريق تحديد طبيعة الحسابات وتحديد الزيادة أو النقص فى كل منها وبيان كيفية تسجيلها محاسبيا. ونعرض بعد ذلك لدفتر الأستاذ ونوضح كيفية تسجيل العمليات فيه ونحلل عمليات تكوين المشروع ونسجلها فى الحسابات الخاصة بها.

وسنبين أنواع حسابات دفتر الأستاذ ونحدد مزايا وعيوب كل منها. ونوضح ترتيب الحسابات بدفتر الأستاذ ونبين أهمية ذلك فى تشغيل النظام المحاسبى.

وبعد التعرض لدفتر الأستاذ سنبين أوجه القصور فى التسجيل مباشرة بدفتر الأستاذ وذلك كتمهيد للتعرض لدفتر اليومية العامة، ونبين بعد ذلك المراحل التى تمر بها العمليات فى الحياة العملية وتتابع هذه المراحل حتى يتم الوصول إلى القوائم المالية، ثم نقوم بتوضيح شكل القيود فى دفتر اليومية، ونوضح الربط بين دفتر اليومية ودفتر الأستاذ. وبعد تسجيل العمليات فى دفتر اليومية نوضح كيفية الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ بصورة عملية، ثم نبين كيفية إعداد ميزان المراجعة ونحدد إستخدامات هذا الميزان، ونبين أوجه القصور فى ميزان المراجعة، ونوضح كيفية إكتشاف بعض أخطاء الميزان. وسنستخدم خلال شرح مختلف هذه النقاط المثال الذى إستخدمناه فى الفصل السابق، وذلك حتى نربط بين توضيح تأثير العمليات على المعادلة المحاسبية، وبين عملية التسجيل المحاسبى، وذلك حتى يكون هناك ترابط فى عرض الموضوع كله، وحتى ننتقل من مرحلة إلى مرحلة فى عرض الموضوع فى تسلسل منطقى بسيط.

وفى ختام هذا الفصل سنعرض لمثال تطبيقى مبسط يساعد فى مراجعة المادة المعروضة فى هذا الفصل، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢ - إستخدام الحسابات لتسجيل العمليات :

يقوم النظام المحاسبى على الإحتفاظ بسجل أو بيان لكل مفرده من المفردات التى تظهر فى الميزانية العمومية. فعلى سبيل المثال سيكون هناك سجل أو كشف مستقل للنقدية يوضح الزيادة أو النقص والذى ينتج عن

العديد من العمليات التى يتم فيها سداد نقدية أو تحصيل نقدية. وينبغى الإحتفاظ بكشف أو بيان مماثل لكل عنصر من عناصر الأصول الأخرى والإلتزامات وحقوق الملكية. ويطلق على النموذج أو الكشف أو البيان الذى يستخدم لتسجيل الزيادة والنقص فى أى عنصر من العناصر التى تشتمل عليها الميزانية العمومية والحسابات الختامية اسم حساب، وأحياناً يطلق عليه اسم حساب الأستاذ. ويتم عادة الإحتفاظ بهذه الحسابات المتعددة فى دفتر أو سجل مستقل يطلق عليه دفتر الأستاذ.

وتستخدم كثير من المشروعات فى الوقت الحاضر الحاسبات الإلكترونية لتسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المحاسبية، وفى هذه الحالة سيتم تخزين البيانات المتعلقة بمختلف عناصر الحسابات على أشرطة ممغنطة بدلاً من دفتر الأستاذ الذى يتم الإحتفاظ به يدويا. وعلى العموم فإن فهم وإستيعاب مبادئ وإجراءات التسجيل المحاسبى فى حالة إستخدام النظم اليدوية يكون أسهل، وعن طريق فهم تلك الإجراءات يكون من السهل فهم إجراءات التسجيل فى حالة إستخدام النظم الآلية لتسجيل البيانات.

وسنعرض هنا لإجراءات التسجيل المحاسبى فى حالة النظم المحاسبية اليدوية التى مازالت تستخدمها كثير من المنشآت فى الوقت الحاضر والتى يعتبر فهمها ضرورياً لفهم أى نظم أخرى لتشغيل البيانات المحاسبية.

ويعتبر حساب الأستاذ بمثابة وسيلة لتجميع جميع المعلومات المتعلقة بكل عنصر من عناصر الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية فى مكان واحد. فعلى سبيل المثال سيوفر حساب النقدية سجلاً كاملاً لجميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المترتبة على عمليات المشروع اليومية، وسيوضح مقدار النقدية الموجودة لدى المنشأة بعد القيام بتلك المدفوعات والحصول على المتحصلات. ويطلق على النقدية الموجودة بعد إجراء

المدفوعات والمتحصلات إصطلاح الرصيد. وعن طريق الاحتفاظ بحساب النقدية ستعرف الإدارة مقدار النقدية الموجودة فى أى لحظة، وبالتالى يمكن تخطيط عمليات المدفوعات المستقبلة المتعلقة بسداد الأجور أو القيام بعمليات مشتريات أو غير ذلك من العمليات التى تتطلب إستخدام نقدية.

ويتكون الحساب من ثلاثة أركان رئيسية هى :

(أ) اسم الحساب (الأصل – الإلتزام – حق الملكية – مصروف – إيراد).

(ب) جانب أيمن ويطلق عليه الجانب المدين.

(جـ) جانب أيسر يطلق عليه الجانب الدائن.

ويطلق على الحساب الذى يأخذ هذا الشكل حساب الأستاذ على شكل حرف T نظراً لتشابهه مع حرف T فى اللغة الإنجليزية. ويظهر الحساب بناء على ذلك على الصورة التالية :

إسم الحساب

الجانب الأيمن (المدين)	الجانب الأيسر (الدائن)

ويطلق على أى مبلغ مسجل فى الجانب الأيمن من الحساب إصطلاح الطرف المدين أو الجانب المدين، كما يطلق على أى مبلغ مسجل فى الطرف الأيسر من الحساب إصطلاح الطرف الدائن أو قد يقال عليه دائن بصفة عامةومدين بالنسبة للجانب الآخر. ويطلق عادة على إثبات أى عنصر فى الجانب المدين إثبات مديونية الحساب أو تحميل الحساب، كما يطلق على

إثبات عنصر فى الجانب الدائن إثبات دائنية الحساب.

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم لفظ مدين ودائن يختلف فى المحاسبة عنه بالنسبة للإستخدام الدارج لتلك الألفاظ. ففى حالة الإستخدام الدارج للفظ مدين أو دائن يعنى أن هناك مبلغ مستحق على شخص (المدين) لشخص آخر هو (الدائن). أما إصطلاح مدين فى المحاسبة فتعنى إثبات عملية فى الجانب الأيمن من الحساب، وإصطلاح دائن يعنى إثبات عملية فى الجانب الأيسر من الحساب الخاص بها. ومن ثم يجب النظر إلى المدين والدائن على أنهما مقابلان لجانبى الحساب دون محاولة الربط بين ما نقوم به فى المحاسبة، وما تعنيه هذه الألفاظ فى الإستخدام العام لهما.

ولتوضيح كيفية تسجيل المديونية والدائنية فى حساب ما نعود إلى المثال الإفتراضى الخاص بمنشاة ياسر العقارية والذى عرضنا له فى الفصل السابق. وللقيام بتسجيل عمليات تلك المنشأة فى حساب النقدية على سبيل المثال فإنه يتم إثبات المتحصلات (الزيادة فى النقدية) حسب تواريخ حدوثها فى الجانب المدين من الحساب، ويتم إثبات المدفوعات فى الجانب الدائن، ويلاحظ أنه ينبغى إثبات تواريخ تلك العمليات أيضا، وبناء عليه سيظهر الحساب على الصورة التالية :

حساب النقدية

مدين جنيه		دائن جنيه	
١٠٠٠٠٠	١٩٩٩/١/١	٦٥٠٠٠	١٩٩٩/١/١٠
٥٠٠٠٠	١٩٩٩/١/٣	١١٠٠٠	١٩٩٩/٢/١٦
١٥٠٠٠	١٩٩٩/٢/١٥	٥٠٠٠	١٩٩٩/٣/٥
١٥٠٠٠	١٩٩٩/٢/٢٠	٣٠٠٠	١٩٩٩/٤/١

ويلاحظ أن مجموع المتحصلات النقدية المسجلة فى الجانب المدين بلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ مجموع المدفوعات النقدية المسجلة فى الجانب الدائن ٨٤٠٠٠ جنيه، وبالتالى فإن الفرق بين الجانبين هو ٩٦٠٠٠ جنيه. ويطلق على هذا الفرق إصطلاح الرصيد، وستتحدد طبيعة هذا الرصيد وفق ما إذا كانت الزيادة فى الجانب المدين أو الجانب الدائن من الحساب، فإذا كانت الزيادة فى الجانب المدين من الحساب فإن الرصيد يكون رصيداً مديناً، أما إذا كانت الزيادة فى الجانب الدائن من الحساب فإن الرصيد يكون رصيداً دائناً. وفى الحالة الخاصة بحساب النقدية الذى سبق عرضه فإن الرصيد يكون مديناً نظراً لأن مجموع الجانب الأيمن ١٨٠٠٠٠ جنيه ومجموع الجانب الدائن ٨٤٠٠٠ جنيه. ويمثل هذا الرصيد مقدار النقدية المملوكة للمشروع يوم ١٩٩٩/٤/١ ويظهر فى الميزانية العمومية المعدة فى هذا التاريخ كأصل مع باقى الأصول كما سبق أن رأينا فى الفصل السابق.

٣- طبيعة أرصدة الحسابات المختلفة للأصول والخصوم :

يتضح من المثال السابق الخاص بحساب النقدية أن الزيادة فى النقدية قد تم تسجيلها فى الجانب الأيمن أو الجانب المدين للحساب أما النقص فى النقدية فقد تم تسجيله فى الجانب الأيسر أو الجانب الدائن. وقد كانت الزيادات التى حدثت فى حساب النقدية أكبر من التخفيض الذى حدث فيه، وبناء عليه ظهر رصيد مدين فى الحساب فى نهاية عملية التسجيل. وفى حقيقة الأمر فإن كل حسابات الأصول سيكون لها عادة أرصدة مدينة. إن ملكية المنشأة لهذه الأصول تعنى فى حقيقة الأمر أن مجموع الزيادات التى حدثت فيها كانت أكبر مما حدث فيها من تخفيض. إنه من الصعب أن نتصور أن أحد الأصول وليكن الأراضى يظهر رصيداً دائناً، حيث أن هذا يعنى أن المشروع تخلص من أراضى أكثر مما يمتلك، وهذا غير ممكن عملياً، لأنه لايمكن أن تكون ممتلكات المنشأة بالسالب.

وقد أظهرت الميزانية العمومية التى سبق عرضها فى الفصل السابق جميع الأصول فى الجانب الأيمن منها، لقد ظهرت الميزانية العمومية بعد إثبات العمليات المختلفة التى حدثت حتى ١٩٩٩/٤/١ على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٤/١

الأصول		الخصوم	
٩٦٠٠٠	نقدية		**الإلتزامات**
٤١٥٠٠	مدينون	١١٢٠٠	دائنون
٢٠٥٠٠	أراضى	٥٠٠	مرتبات مستحقة
١٢٠٠٠	مبانى	٥٠٠٠٠	قرض
٢٢٢٠٠	أثاث		**حقوق الملكية**
		١٠٠٠٠٠	رأس المال
		٣٠٥٠٠	أرباح محجوزة
١٩٢٢٠٠		١٩٢٢٠٠	

ويتفق وضع الأصل فى الجانب الأيمن من الميزانية العمومية مع القاعدة الخاصة بإثبات الزيادة فى الأصول فى الجانب الأيمن من الحساب، ومع ما سبق أن ذكرناه من أن حسابات الأصول ستشمل عادة على أرصدة مدينة. وبناء على ذلك فإن حساب الأصل سيتم الاثبات الدفترى فيه عادة على النحو التالى :

أى حساب أصل

(المدين)	(الدائن)
أى زيادة فى قيمة الأصل	أى نقص أو تخفيض فى قيمة الأصل

وسيكون لحساب الأصل عادة رصيد مدين نتيجة زيادة الجانب الأيمن (المدين) عن الجانب الأيسر (الدائن). وسيظهر رصيد الأصل دائماً فى الجانب الأيمن للميزانية العمومية.

ومن ناحية أخرى فإن الزيادة فى حسابات الإلتزامات أوحقوق الملكية يتم تسجيلها فى الجانب الدائن من حساب الإلتزامات أو حسابات حقوق الملكية، أما النقص فى تلك الحسابات فيتم تسجيله فى الجانب المدين من تلك الحسابات. ويمكن تلخيص العلاقة بين القيود فى تلك الحسابات وموضعها فى الميزانية العمومية على النحو التالى :

(أ) تدرج الإلتزامات وحقوق الملكية فى الجانب الأيسر من الميزانية العمومية.

(ب) تسجل الزيادة فى أى حساب للإلتزامات أو حقوق الملكية فى الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب.

(جـ) حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية يكون لها عادة أرصدة دائنة.

وبناء على ذلك فإن الزيادة والنقص فى حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية تعالج على النحو التالى :

أى حساب للالتزامات أو حقوق الملكية

(المدين)	(الدائن)
أى نقص فى الإلتزام أو حق الملكية	أى زيادة فى الإلتزام أو حق الملكية

ويمكن بناء على ذلك أن نلخص كيفية معالجة الزيادة أو النقص في كل حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية على الصورة التالية :

حسابات الأصول	حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية
تسجيل الزيادة فى الجانب المدين	تسجيل الزيادة فى الجانب الدائن
بسجل النقص فى الجانب الدائن.	يسجل النقص فى الجانب المدين.

٤- تعادل (توازن) المدين مع الدائن لكل عملية :

تؤثر كل عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع على حسابين أو أكثر. ويقوم التسجيل المحاسبى على فكرة القيد المزدوج. ويستمد نظام القيد المزدوج، الذى يستخدم فى كل دول العالم كأساس للإثبات المحاسبى، إسمه من ضرورة تساوى الجانب المدين مع الجانب الدائن لأى عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع. فإذا ترتب على عملية معينة تأثر حسابين فقط بها كما فى حالة شراء أراضى نقداً فإن أحد الحسابين وهو الأراضى يجعل مدينا والحساب الآخر وهو النقدية يجعل دائناً بنفس القيمة. وإذا كانت العملية تؤثر على أكثر من حسابين فإن مجموع الحسابات المدينة ينبغى أن يتطابق مع مجموع الحسابات الدائنة. فإذا قامت المنشأة بشراء مبنى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وسددت من المبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً، والباقى مقابل التوقيع على كمبيالة (إلتزام). فى هذه الحالة سيجعل المبنى (حساب أصل) مدين بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وحساب النقدية (حساب أصل) دائن بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه. وحساب الدائنون (حساب إلتزام) دائن بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وسيكون الرقم المسجل فى الجانب المدين من حساب الأراضى معادلاً للرقمين المسجلين فى الجانب الدائن من حساب النقدية وحساب الدائنون. وطالما أن كل عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع لها طرفان متساويان

فى القيمة فإنه يترتب على ذلك أن مجموع كل الأطراف المدينة لحسابات دفتر الأستاذ تعادل مجموع كل الأطراف الدائنة المسجلة فى حسابات دفتر الأستاذ.

٥- تسجيل العمليات فى دفتر الأستاذ :

سنستخدم الحالة الخاصة بمنشأة ياسر العقارية التى عرضنا لها فى الفصل السابق لتوضيح كيفية تسجيل العمليات فى حسابات دفتر الأستاذ خلال المدة من تاريخ التكوين حتى ١ أبريل سنة ١٩٩٩. وسوف نقوم أولا بتحليل كل عملية ونوضح تأثيرها من ناحية زيادة أو نقص الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية، ثم بعد ذلك نطبق قاعدة تحديد المدين والدائن عند ترحيل العملية إلى حسابات دفتر الأستاذ التى تأخذ شكل حرف T.

العملية رقم (١) :

قيام صاحب المنشأة باستثمار مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه كرأس مال فى المشروع فى يوم ١٩٩٩/١/١.

التحليل	القاعدة	القيد
زادت النقدية وهى تمثل أحد حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة (تسجل بقيود مدينة).	مدين : حساب النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.
زاد رأس المال وهو أحد حسابات حقوق الملكية.	الزيادة فى حقوق الملكية تسجل فى الجانب الدائن (بقيود دائنة).	دائن : حساب رأس مال ياسر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

حـ/ النقدية	
(١) ١٠٠٠٠٠	
١٩٩٩/١/١	

حـ/ رأس المال	
	(١) ١٠٠٠٠٠
	١٩٩٩/١/١

العملية رقم (٢) :

حصول المنشأة على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً، وذلك فى ١٩٩٩/١/٣.

التحليل	القاعدة	القيد
زادت النقدية وهى تمثل أحد حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة .	مدين : حساب النقدية بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.
زاد حساب القرض وهو أحد حسابات الالتزامات.	الزيادة فى الالتزامات تكون دائنه .	دائن : حساب القرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

حـ/ النقدية	
(١) ١٠٠٠٠٠	
١٩٩٩/١/١	
(٢) ٥٠٠٠٠	
١٩٩٩/١/٣	

حـ/ القرض	
	(٢) ٥٠٠٠٠
	١٩٩٩/١/٣

العملية رقم (٣) :

قيام المنشأة بشراء مبانى بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وأراضى بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه وتسديد ثمن الشراء نقدا فى ١٩٩٩/١/١٠.

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى الأراضى والمبانى وهى من حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة.	مدين: الأراضى بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه.
		المبانى : بمبلغ ٢٤٠٠٠
نقص النقدية وهى أحد حسابات الأصول .	النقص فى الأصول يكون دائناً.	دائن: النقدية بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

حـ/ الأراضى

مدين	دائن
٤١٠٠٠ (٣) ١٩٩٩/١/١٠	

حـ/ المبانى

مدين	دائن
٢٤٠٠٠ (٣) ١٩٩٩/١/١٠	

حـ/ النقدية

مدين	دائن
١٠٠٠٠٠ (١) ١٩٩٩/١/١	٦٥٠٠٠ (٣) ١٩٩٩/١/١٠
٥٠٠٠٠ (٢) ١٩٩٩/١/٣	

العملية رقم (٤) :

قيام المنشأة فى يوم ١٩٩٩/١/١٥ بشراء أثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه والتعهد بسداد تلك القيمة خلال ستة شهور من تاريخ الشراء :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى الأثاث ويعتبر أحد حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تكون مدينة.	مدين : الأثاث بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه.
ظهور التزام على المنشأة وهو الدائنون.	الزيادة فى الإلتزامات تسجيل دائنة	دائن : النقدية بمبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه.

حـ/ الاثاث

٢٢٢٠٠ (٤) ١٩٩٩/١/١٥	

حـ/ الدائنين

	٢٢٢٠٠ (٤) ١٩٩٩/١/١٥

العملية رقم (٥) :

قيام المنشأة ببيع نصف المبنى بالأرض المقام عليها فى ١٩٩٩/١/٣١ بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ جنيه للمبنى و٢٠٥٠٠ للأراضى) على أن تسدد حصيلة هذا البيع خلال خمسة شهور من تاريخ البيع.

ويلاحظ أن البيع فى هذه العملية تم دون ربح أو خسارة لأن المبانى والأراضى كلها مشتراه بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

التحليل	القاعدة	القيد
نشـأة أصل جـديد وهو المدينون نقص فى المبانى والأراضى وهى من حسابات الأصول.	الزيادة فى الأصول تسجل فى الجانب المدين. النقص فى الأصول يسجل فى الجانب الدائن.	مـدين : مـدينون بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه. دائن : مـبـانى بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيـه.أراضى بمبلغ ٢٠٥٠٠ جنيه.

حـ/ المدينون

(٥) ٣٢٥٠٠ ١٩٩٩/١/٣١	

حـ/ المبانى

(٣) ٢٤٠٠٠ ١٩٩٩/١/١٠	(٥) ١٢٠٠٠ ١٩٩٩/١/١٥

حـ/ الأراضى

٤١٠٠٠ (٣) ١٩٩٩/١/١٠	٢٠٥٠٠ (٥) ١٩٩٩/١/٣١

العملية رقم (٦) :

تحصيل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق على المدينين نظير شراء المبانى والأراضى فى يوم ١٩٩٩/٢/١٥.

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة النقـدية وهى أحـد حسابات الأصول نقص حساب المدينون وهو أحد حسابات الأصول	الزيادة فى الأصول تسجل مدينة. النقص فى الأصول يسجل دائناً.	مـدين : النقـدية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنية. دائـن المـديـنـون بمـبـلـغ ١٥٠٠٠ جنيه.

حـ/ النقدية	
(١) ١٠٠٠٠٠	(٣) ٦٥٠٠٠
١٩٩٥/١/١	١٩٩٩/١/١٠
(٢) ٥٠٠٠٠	
١٩٩٩/١/٣	
(٦) ١٥٠٠٠	
١٩٩٩/٢/١٥	

حـ/ المدينون	
(٥) ٣٢٥٠٠	(٦) ١٥٠٠٠
١٩٩٥/١/٣١	١٩٩٩/٢/١٥

العملية رقم (٧) :

سداد مبلغ ١١٠٠٠ جنيه من المستحق على المنشأة مقابل شراء الأثاث ويبلغ ٢٢٢٠٠ جنيه فى يوم ١٩٩٩/٢/١٦.

التحليل	القاعدة	القيد
نقص فى حساب الدائنون وهو أحد حسابات الالتزامات.	نقص الالتزامات يسجل فى الجانب المدين.	مدين : حساب الدائنون بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه.
نقص فى حساب النقدية وهو أحد حسابات الأصول.	نقص الأصول يسجل فى الجانب الدائن.	دائن : حساب النقدية بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه.

حـ/ الدائنين	
(٧) ١١٠٠٠	(٤) ٢٢٢٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	١٩٩٩/١/١٥

حـ/ النقدية	
(١) ١٠٠٠٠٠	(٣) ٦٥٠٠٠
١٩٩٩/١/١	١٩٩٩/١/١٠
(٢) ٥٠٠٠٠	(٧) ١١٠٠٠
١٩٩٩/١/٢	١٩٩٩/٢/١٦
(٦) ١٥٠٠٠	
١٩٩٩/٢/١٥	

وسنكتفى بمعالجة هذه العمليات السبعة فى هذا الفصل باعتبارها عمليات تؤثر على المركز المالى للمشروع تاركين معالجة باقى العمليات التى قامت بها المنشأة، وهى عمليات الإيرادات والمصروفات إلى الفصل التالى.

وتجدر الإشارة إلى أن حسابات الأستاذ السابقة التى تأخذ شكل حرف T تعتبر ملائمة جداً لأغراض توضيح المفاهيم الاساسية، ونتجنب الدخول فى التفاصيل. وتستخدم الحسابات التى تأخذ هذا الشكل عادة فى مختلف مراحل دراسة المحاسبة، وبواسطة المحاسبين فى الحياة العملية، وذلك نظراً لما يحققه إستخدام هذا الشكل من بساطة فى تحليل العمليات المختلفة، هذا فضلاً عن أنه يوفر صورة مركزة عن عناصر العمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع. ورغم هذه البساطة فإنه قد يستخدم فى الحياة العملية شكل أو صورة أخرى لحساب الأستاذ، وتظهر هذه الصورة على النحو التالى :

حـ / النقدية			حساب رقم					
التاريخ	البيان	رقم الصفحة اليومية	مدين		دائن		رصيد	
			مليم	جنيه	مليم	جنيه	مليم	جنيه
١٩٩٩/١/١	سداد رأس المال		--	١٠٠٠٠٠			--	١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	الحصول على القرض			٥٠٠٠٠			--	١٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	شراء مبانى وأراضى				--	٦٥٠٠٠		٨٥٠٠٠
١٩٩٩/١/١٥	تحصيل بعض أرصدة المدينين			١٥٠٠٠				١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٦	سداد جزء من المستحق للدائنين.				--	١١٠٠٠		٨٩٠٠٠

ويظهر فى هذا النموذج للحساب بعض البيانات الإضافية التى يكون لها أهمية خاصة فى متابعة عملية التسجيل المحاسبى وإنتظامه، فنجد أن خانة التاريخ تبين تاريخ إتمام العملية، وهو ليس بالضرورة تاريخ إجراء القيد فى الحساب لأن إجراء القيد قد يتأخر بعض الوقت عن إتمام العملية، ويستخدم عمود البيان لتوضيح طبيعة العملية، وبصفة خاصة فى حالة العمليات غير العادية، وقد لايستخدم عمود البيان فى حالة العمليات العادية المعروفة. ويستخدم عمود رقم صفحة دفتر اليومية لتحقيق الترابط بين كل من دفتر اليومية، ودفتر الأستاذ، وسنعرض بعد قليل لدفتر اليومية ونبين علاقته بدفتر الأستاذ. ويوضح عمود الرصيد قيمة رصيد الحساب بعد تسجيل كل عملية مدينة كانت أو دائنة. وعلى الرغم من أن هذا النموذج يستخدم بصورة كبيرة فى الحياة العملية، إلا أننا سنستخدم نموذج الحساب الذى يأخذ شكل حرف T لأنه يتصف بالبساطة، وإن كنا فى بعض المواقع من الدراسة سنستخدم حسابات دفتر الأستاذ ذات الرصيد المتحرك.

ومما يجدر الإشارة إليه أن الرصيد المتحرك لحساب الأستاذ لايشير بصفة خاصة إلى طبيعة رصيد الحساب من حيث كونه مديناً أو دائناً. ولانعتقد أن هذا القصور يمثل مشكلة فى الحياة العملية، ذلك لأنه من المعروف أن حسابات الأصول تكون عادة مدينة، وحسابات الإلتزامات وحقوق الملكية تكون عادة دائنة. إن رصيد أى حساب ينتج عادة من تسجيل عناصر تؤدى إلى زيادة الحساب بشكل أكبر من تسجيل عناصر تؤدى إلى نقص الحساب. وفى حسابات الأصول تسجل الزيادات فى الجانب المدين، ومن ثم تكون أرصدة تلك الحسابات عادة مدينة. أما فى حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية فإن الزيادات تسجل عادة فى الجانب الدائن ومن ثم فإن أرصدة هذه الحسابات عادة ما تكون دائنة، ويلاحظ أنه فى بعض الحالات قد يكون لأحد حسابات الأصول رصيد دائن، وذلك أما بسبب خطأ محاسبى أو بسبب وجود عملية غير عادية، كما فى حالة قيام أحد العملاء أو المدينين

بسـداد مبلغ أكبر من المبلغ المستحق عليه، فى هذه الحالة سيكون رصيد حساب العميل دائناً بقيمة الزيادة المسددة عن الرصيد المدين، أما اذا ظهر رصيد دائن فى حساب الأراضى أو المبانى، فإنه من الضرورى أن يكون هناك خطأ محاسبى.

ويتم ترتيب الحسابات فى دفتر الأستاذ عادة وفقا لترتيب القوائم المالية، بمعنى أن تظهر الأصول فى الصفحات الأولى، ويليها الإلتزامات وحقوق الملكية، ثم الإيرادات وبعد ذلك المصروفات. ويتوقف عدد الحسابات المستخدمة على حجم المشروع وعلى طبيعة عملياته، ومدى ما تحتاج إليه إدارة المشروع من تبويب وتحليل للبيانات. ويأخذ كل حساب رقماً معيناً، ويطلق على القائمة التى تشتمل على رقم الحساب وإسمه إصطلاح دليل الحسابات، ونعرض فيما يلى مثالاً مبسطاً لدليل الحسابات :

اسم الحساب	رقم الحساب
(١) الأصول	
النقدية	١
العملاء	٢
المدينون	٣
الأوراق التجارية (كمبيالات مستحقة على الغير)	٤
....	
....	
....	
أراضى	١٠
مبانى	١١
مجمع إهلاك المبانى	١٢

سيارات	١٣
مجمع إهلاك سيارات	١٤
أثاث	١٥
....	
....	
....	

(٢) الخصوم

أ-الإلتزامات

موردون	٣٠
دائنون	٣١
أوراق دفع	٣٢
قرض	٣٣
مرتبات مستحقة	٣٤
فوائد مستحقة	٣٥
....	
....	

ب- حقوق الملكية

رأس مال ياسر	٥٠
صافى الربح	٥١
مسحوبات صاحب المشروع	٥٢
....	
....	

(٣) الإيرادات

عمولة مكتسبة على عمليات البيع	٦٠
أتعاب إدارة عقارات مكتسبة	٦١
فوائد مكتسبة	٦٢
....	
....	

(٤) المصروفات : (ويلاحظ أنه لايوجد تتابع نمطى لترتيب هذه العناصر)

مصاريف إعلان	٧٠
أجور ومرتبات	٧١
مصاريف تليفون	٧٢
مصاريف عمومية متنوعة	٧٣
مصاريف إهلاك مبانى	٧٤
مصاريف إهلاك أثاث	٧٥
مصاريف الفوائد	٧٦
....	
....	
....	

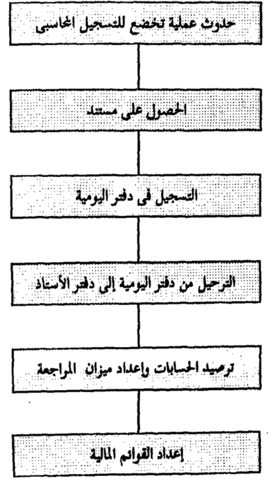
واضح من الدليل السابق أن مجموعة حسابات الأصول أعطيت الأرقام من ١ إلى ٢٩ ومجموعة حسابات الإلتزامات من ٣٠ إلى ٤٩ وحسابات حقوق الملكية من ٥٠ إلى ٥٩ وحسابات الإيرادات من رقم ٦٠-٦٩ وحسابات المصروفات من رقم ٧١ إلى نهاية تلك الحسابات.

وفى حالة المشروعات الكبيرة قد يكون من الملائم إستخدام دليل حسابات أكثر تفصيلا وينطوى على إستخدام الرموز والأرقام وعادة ما يشتمل هذا الدليل على الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية.

٦- دفتر اليومية:

سبق أن بينا فى الفصل السابق المقصود بعمليات المشروع وقلنا أنها أحداث معينة مرتبطة بنشاط المشروع ويمكن التعبير عنها فى شكل نقدى ويجب تسجيلها فى السجلات المحاسبية وبينا أمثلة عديدة على تلك العمليات. كما عرضنا لبعض الوقائع التى لاتخضع للتسجيل المحاسبى مثال ذلك نوعية العمالة الموجودة فى المنشأة أو قيام شركة منافسة بإفتتاح فرع جديد وغير ذلك من العمليات التى لاتخضع للتسجيل المحاسبى. ويستند القيد المحاسبى على أدلة معينة توضح طبيعة العملية مثال ذلك فواتير الشراء وفواتير البيع وإيصالات تسديد النقدية والعقود. وتعتبر هذه المستندات هى نقطة البدء فى تدفق المعلومات المحاسبية فى النظام المحاسبى حتى يتم إعداد القوائم المالية. وقد أكدنا فى شرحنا للعمليات المحاسبية على تحليل تلك العمليات بشكل يوضح كل من الجانب المدين والجانب الدائن لكل منها فى حسابات الأستاذ. وعلى الرغم من إمكانية تسجيل المعلومات المحاسبية مباشرة فى دفتر الأستاذ كما سبق أن بينا، إلا أنه يكون من الأكثر ملائمة وكفاءة فى أنظمة المحاسبة اليدوية (التى تعتمد على التسجيل بواسطة الأفراد) أن تسجل المعلومات الواردة فى المستندات أولاً فى دفتر اليومية، وبعد ذلك تحول إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ.

ودفتر اليومية أو دفتر القيد الأصلى هو سجل يتم القيد فيه يوماً بيوم ويسجل فيه الطرف المدين والطرف الدائن لحسابات الأستاذ المتعلقة بكل عملية من العمليات التى يتم قيدها، كما يدون فى هذا الدفتر شرح مختصر لكل عملية. ويتم ترحيل القيود الموجودة فى دفتر اليومية بعد ذلك إلى الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ. وتستخدم البيانات الموجودة فى حسابات دفتر الأستاذ بعد ذلك كأساس لإعداد الميزانية العمومية والقوائم المالية الأخرى، ويبين الشكل التالى تدفق المعلومات فى النظام المحاسبى :



شكل رقم (٢) يوضح تدفق المعلومات فى النظام المحاسبى

وبينما يشتمل دفتر الأستاذ على عدد معين من الحسابات. فإن دفتر اليومية يشتمل على عدد من القيود، أى أن الوحدة التنظيمية فى دفتر الأستاذ هى الحساب، بينما الوحدة التنظيمية فى دفتر اليومية هى العملية. ويساعد استخدام دفتر اليومية مع دفتر الأستاذ على تحقيق العديد من المزايا التى ليس من المستطاع تحقيقها لو كان التسجيل يتم مباشرة فى دفتر الأستاذ وهذه المزايا هى :

١- يبين دفتر اليومية كل المعلومات المتعلقة بكل عملية فى مكان واحد، ويوضح أيضا شرحاً مختصراً لكل عملية، ففى قيد اليومية نجد الأطراف

المدينة والأطراف الدائنة للعملية المعينة معاً، بينما عندما يتم التسجيل فى دفتر الأستاذ فإن الأطراف المدينة والأطراف الدائنة تظهر فى حسابات مختلفة. وحيث أن دفتر الأستاذ قد يحتوى على مئات من الحسابات فإنه يكون من الصعب للغاية أن نعرف كل الحقائق المتعلقة بعملية معينة عن طريق النظر فى دفتر الأستاذ.

٢- يساعد إستخدام دفتر اليومية على تجنب الأخطاء، فإذا كان هناك حاجة إلى النظر فى بعض الوقائع أو العمليات التى حدثت منذ فترة طويلة أو قصيرة، فإنه عن طريق تحديد تاريخ تلك الوقائع يمكن معرفة التفاصيل الخاصة بها بالرجوع إلى دفتر اليومية.

٣- يساعد استخدام دفتر اليومية على تجنب الأخطاء، فإذا كان التسجيل يتم مباشرة إلى دفتر الأستاذ فإنه يكون من السهل جداً الوقوع فى الأخطاء مثل حذف أحد الجانبين المدين أو الدائن أو تسجيل المدين مرتين، ومثل هذه الأخطاء يقل إحتمال حدوثها إلى درجة كبيرة مع إستخدام دفتر اليومية، نظراً لأن جانب المدين والجانب الدائن لكل عملية يسجلان معا فى آن واحد، وفى مكان واحد بالدفتر.

وتحتفظ كثير من المنشآت بالعديد من دفاتر اليومية ويتوقف عدد دفاتر اليومية المستخدمة على نوع المشروع وعلى حجم العمليات فيه، ويطلق إصطلاح اليومية العامة على أبسط أنواع تلك الدفاتر. ويشتمل دفتر اليومية العامة على عمودين للقيمة أحدهما للجانب المدين والآخر للجانب الدائن، ويمكن أن يستخدم دفتر اليومية العامة لإثبات جميع أنواع العمليات. وسنعرض فى مرحلة متقدمة من الدراسة لأنواع اليوميات التى يمكن استخدامها عملياً. ويطلق على عملية التسجيل فى دفتر اليومية العامة إصطلاح إعداد قيود اليومية للعمليات، وسنوضح كيفية إعداد القيود اليومية للعمليات بإستخدام المثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية والذى سبق التعرض له فى بداية هذا الفصل.

دفتر اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب	أسماء الحسابات والشرح	التاريخ
١٠٠٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/١
	١٠٠٠٠٠	٥٠	إلى حـ/ رأس مال ياسر	
			استثمار مبلغ نقدى فى أعمال المشروع	
٥٠٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/٣
	٥٠٠٠٠	٣٣	إلى حـ/ القرض	
			إقتراض مبلغ من البنك يستحق بعد سنة	
			من مذكورين	١٩٩٩/١/١٠
٤١٠٠٠		١٠	حـ/ الأراضى	
٢٤٠٠٠		١١	حـ/ المبانى	
	٦٥٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			شراء أراضى ومبانى نقداً.	
٢٢٢٠٠		١٥	من حـ/ الأثاث	١٩٩٩/١/١٥
	٢٢٢٠٠	٣١	إلى حـ/ الدائنون	
			شراء أثاث على الحساب.	
٣٢٥٠٠		٣	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/٣١
		١٠	إلى مذكورين	
	٢٠٥٠٠	١١	حـ/ الأراضى	
	١٢٠٠٠		حـ/ المبانى	
			بيع نصف الأراضى والمبانى على الحساب.	
١٥٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٢/١٥
	١٥٠٠٠	٣	إلى حـ/ المدينون	
			تحصيل جزء من المستحق على المدينين مقابل شراء المبانى والأراضى.	
١١٠٠٠		٣١	من حـ/ الدائنون	١٩٩٩/٢/١٦
	١١٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			تسديد جزء من المستحق للدائنين.	

ويلاحظ أن الطرف المدين لكل عملية يسبقه عادة حرف من والطرف الدائن يسبقه حرف إلى وأن حـ/ هى إختصار لكلمة حساب. كما يلاحظ أنه فى حالة تعدد الحسابات المدينة فى قيد واحد نذكر العبارة التالية قبل تلك الحسابات (من مذكورين)، كما أنه فى حالة تعدد الحسابات الدائنة نذكر عبارة (إلى مذكورين) قبل تلك الحسابات الدائنة، ويطلق على القيد الذى ينطوى على عدة أطراف مدينة أو دائنة إصطلاح القيد المركب.

ويتطلب الإستخدام الكفء لدفتر اليومية العامة أمرين فى منتهى الأهمية هما :

١- المقدرة على تحليل تأثير العمليات المختلفة التى يقوم بها المشروع على الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية.

٢- معرفة شكل قيود اليومية والتعود عليها وعلى كيفية تنظيم تلك القيود بالدفتر ولعل أهم الإجراءات التى ينبغى مراعاتها عند القيد فى دفتر اليومية هى :

(أ) يسجل المبلغ المطلوب جعل الحساب مديناً به فى عمود المدين، ويسجل اسم الحساب المراد جعله مديناً على نفس السطر ويكتب فى أقصى اليمين فى خانة اسم الحساب بجوار خانة رقم صفحة دفتر الأستاذ.

(ب) يتم إثبات المبلغ المطلوب جعل الحساب دائناً به على السطر الذى يلى القيد المدين وذلك فى العمود المخصص لإثبات المبالغ الدائنة ويسجل الطرف الدائن للقيد فى أقصى اليسار من خانة اسم الحساب والبيان.

(جـ) يدون شرح مختصر للعملية بعد كل قيد فى السطر الذى يلى الحساب الدائن مباشرة.

(د) يتم ترك سطر دون كتابة بين كل قيد لتحقيق إستقلال كل قيد عن غيره من القيود، ولسهولة قراءة تلك القيود فى دفتر اليومية.

(هـ) ويلاحظ أن خانة رقم الحساب فى دفتر الأستاذ التى تظهر بجوار خانة الدائن فى دفتر اليومية لايدون فيها شئ فى لحظة إعداد القيد، وعندما يتم ترحيل تلك القيود بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ يتم إثبات أرقام صفحات دفتر الأستاذ فى هذا العمود، وذلك لربط دفتر اليومية بدفتر الأستاذ، ولتسهيل الرجوع إلى الحسابات المختلفة.

(و) يتم إثبات التاريخ فى الخانة المخصصة لذلك، ويكفى أن نسجل فى هذه الخانة التاريخ كاملاً (أى اليوم والشهر والسنة) فى أول الصفحة وليس من الضرورى كتابة الشهر أو السنة فى القيود التالية، إلا فى حالة النقل إلى صفحة جديدة أو عند بداية شهر أو سنة جديدة.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الضرورى مراعاة أن يكون اسم الحساب الذى يجعل مديناً ودائناً بدفتر اليومية متطابقاً تماماً مع اسم الحساب الموجود بدفتر الأستاذ، فعلى سبيل المثال لايمكن أن يجعل حساب مشتريات الأثاث مديناً، وحساب النقدية المدفوعة دائناً فى دفتر اليومية لأنه لايوجد حساب فى دفتر الأستاذ باسم مشتريات الأثاث، كما لايوجد حساب باسم النقدية المدفوعة. إن القيد الصحيح فى هذه الحالة هو جعل حساب الأثاث مديناً وحساب النقدية دائناً.

وفى حقيقة الأمر يعتبر الإلمام بعملية تحويل عمليات المشروع إلى قيود يومية أمراً حيوياً فى فهم المحاسبة، ولاتقل أهميته عن أهمية الإلمام بالإشارات فى تعلم الرياضة، حيث لايمكن تعلم الرياضة دون معرفة معنى إشارة + و − ويعتبر قيد اليومية بمثابة أداة لتحليل ووصف تأثير مختلف العمليات على المنشأة. وتتوقف القدرة على إعداد قيود اليومية على فهم طبيعة كل عملية وتحديد تأثيرها على المركز المالى للمنشأة.

٧- ترحيل قيود اليومية إلى دفتر الأستاذ :

ويطلق إصطلاح الترحيل على عملية تحويل القيود من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ. ويتم ترحيل كل مبلغ مدين فى دفتر اليومية العامة إلى الجانب المدين من الحساب المختص فى دفتر الأستاذ، كما يتم ترحيل كل مبلغ مدون فى عمود الدائن فى دفتر اليومية العامة، إلى الجانب الدائن من الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ العام. وبفرض إننا نريد ترحيل القيد الأول الخاص بمنشأة ياسر العقارية، فإن قيد اليومية وعلاقته بالحسابات الخاصة به سوف تظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ١

مدين	دائن	رقم الحساب فى الأستاذ	بيان	تاريخ
١٠٠٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/١
	١٠٠٠٠٠	٥٠	إلى حـ/ رأس مال ياسر	
			إثبات مساهمة ياسر فى رأس المال	

دفتر الاستاذ

حـ/ النقدية حـ/ رقم ١

التاريخ	التاريخ	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إثبات سداد رأس المال		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

حـ/ رأس مال ياسر حـ/ رقم ٥٠

التاريخ	التاريخ	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إثبات سداد رأس المال			١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

شكل رقم (٣) يوضح كيفية الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات دفتر الأستاذ

وتختلف ميكانيكية عملية الترحيل من شخص إلى آخر، إلا أنه عموماً تتم العملية بالصورة التالية :

(أ) يتم ترحيل القيد الأول فى اليومية إلى الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ وهو حساب النقدية فى المثال السابق، ويوضع الرقم المدين فى هذا الحساب، ومن الضرورى تطابق المبلغ المرحل إلى الحساب مع المبلغ الموجود فى قيد اليومية. ومع ملاحظة إثبات تاريخ تسجيل العملية فى دفتر اليومية وليس تاريخ القيام بعملية الترحيل، وسيظهر تاريخ تسجيل العملية فى دفتر اليومية العامة فى عمود التاريخ فى حسابات دفتر الأستاذ.

(ب) ينبغى أن يدرج فى عمود رقم صفحة اليومية الموجود فى حساب الأستاذ رقم صفحة دفتر اليومية الموجود فيها القيد الذى يجرى ترحيله، وتعتبر عملية ترحيل الجانب المدين قد تمت بهذه الخطوة، ولإستكمال العمل بصورة كاملة يتم الرجوع إلى دفتر اليومية، ويتم إثبات رقم الحساب فى دفتر الأستاذ فى العمود المخصص لذلك فى دفتر اليومية العامة.

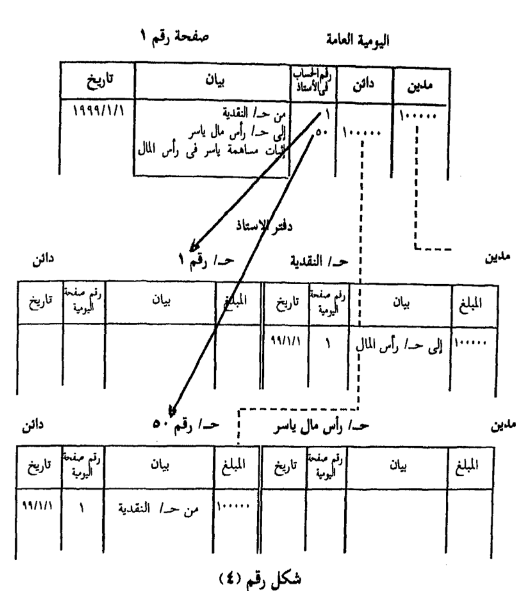
(جـ) يتم تكرار تلك الإجراءات بالنسبة لترحيل الجانب الدائن وغيره من القيود.

وتجدر الإشارة إلى أن عمود رقم صفحة اليومية فى كل من حساب النقدية وحساب رأس مال ياسر فى المثال السابق ظهر فيه رقم ١ ، وهذا يعنى أن الترحيل تم من الصفحة رقم ١ فى اليومية. إن إثبات رقم صفحة اليومية فى حساب دفتر الأستاذ وتسجيل رقم حساب الأستاذ فى دفتر اليومية يسهل من عملية الرجوع المتبادل بين هذين الدفترين. ولاشك أن عملية مراجعة السجلات المحاسبية تتطلب دائما الرجوع إلى بعض قيود اليومية للحصول على معلومات أكثر مما هو مدون بحسابات دفتر الأستاذ. وتمثل عملية ربط

الدفترين ببعضهما بهذه الصورة مطلباً أساسياً لإمكانية القيام بعلمية المراجعة. ومن ناحية أخرى فإن إثبات رقم صفحة اليومية فى حسابات دفتر الأستاذ يوضح العمليات التى تم ترحيلها ويقضى على أى شك فى تحديد القيود التى تم ترحيلها وتلك التى لم ترحل بعد.

وتعتبر عملية إعداد قيود اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ مفيدة جداً فى مراحل الدراسة الأولى للمحاسبة، كما أن هذا الأسلوب اليدوى فى إعداد القيود وترحيلها مازال يستخدم حتى الأن فى كثير من المشروعات الصغيرة. ومن العيوب الرئيسية لعملية التشغيل اليدوى للبيانات (إعداد القيود وترحيلها يدويا) هو إحتمالات الأخطاء فى عملية النقل من سجل إلى آخر. وتقوم معظم الشركات الكبيرة التى تتعدد عملياتها بعملية الترحيل بإستخدام الآلات أو ربما بإستخدام الحاسبات الإلكترونية، وفى مثل هذه النظم الآلية أو الإلكترونية فإنه يمكن القيام بكل من عملية إعداد قيود اليومية وعملية الترحيل فى آن واحد.

ويلاحظ أننا استخدمنا فى شرح عملية الترحيل حسابات دفتر الأستاذ التى تظهر الأرصدة المستمرة للحساب والتى يكون لها عمود مدين وعمود دائن وعمود يوضح الرصيد، ولاتختلف إجراءات الترحيل فى حالة إستخدام الحساب الذى يأخذ شكل حرف T إلا اختلافاً بسيطاً، وسنوضح فيمايلى كيفية ترحيل القيد الأول لمنشأة ياسر العقارية فى حالة إستخدام حسابات أستاذ تأخذ شكل حرف T.



صفحة رقم ١ — اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب في الأستاذ	بيان	تاريخ
١٠٠٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/١
	١٠٠٠٠٠	٥٠	إلى حـ/ رأس مال ياسر	
			إثبات مساهمة ياسر في رأس المال	

دفتر الاستاذ

مدين — حـ/ النقدية — حـ/ رقم ١ — دائن

المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ	المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ
١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال	١	٩٩/١/١				

مدين — حـ/ رأس مال ياسر — حـ/ رقم ٥٠ — دائن

المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ	المبلغ	بيان	رقم صفحة اليومية	تاريخ
				١٠٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	١	٩٩/١/١

شكل رقم (٤)

يوضح كيفية الترحيل من اليومية العامة

إلى حسابات دفتر الاستاذ التى تأخذ شكل حرف T

ويلاحظ أن القيد المدين فى دفتر اليومية قد رحل إلى الجانب المدين من حساب النقدية مع إدراج الطرف الدائن فى خانة البيان، وذلك حتى يعطى هذا الطرف صورة كاملة للعملية، أى أن خانة البيان فى حالة الحسابات التى تأخذ شكل حرف T ستوضح عادة الطرف الآخر للعملية سواء كان مديناً أو دائناً. وقد ظهر هذا بوضوح أيضا فى حساب رأس المال حيث جعل هذا الحساب دائناً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد ظهر فى خانة البيان فى هذا الحساب عبارة من حـ/ النقدية أى أن الطرف المدين لهذه العملية هو حساب النقدية. مع ملاحظة ضرورة تسجيل رقم صفحة اليومية المرحل منها القيد، وتسجيل تاريخ العملية فى دفتر اليومية وليس تاريخ عملية الترحيل كما سبق أن ذكرنا، وعموما فإن شكل الحسابات الذى يأخذ حرف T يستخدم بصورة كبيرة فى حالة النظم المحاسبية التى تعتمد على التشغيل اليدوى للبيانات.

ونبين فى الصفحات التالية حسابات دفتر الأستاذ لمنشأة ياسر العقارية بعد ترحيل جميع العمليات السبعة، التى سبق إعداد قيود اليومية الخاصة بها فى هذا الفصل، وسنستخدم الحسابات ذات الأرصدة المستمرة (يمكن للقارئ أن يقوم بترحيل تلك العمليات بنفسه لحسابات تأخذ شكل حرف T ويقوم بإجراء المقارنة بين هذين النوعين من الحسابات)، مع ملاحظة أننا سنقوم بترتيب الحسابات على النحو الذى تظهر به تلك الحسابات فى الميزانية العمومية وفى دليل الحسابات المبسط الذى سبق عرضه.

النقدية حساب رقم ١

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال	١	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	إيداع المحصل من القرض بالصندوق.	١	٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	تسديد ثمن المبنى والأرض	١		٦٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	المحصل من حسابات المدينون	١	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	المسدد للدائنين من الرصيد المستحق.			١١٠٠٠	٨٩٠٠٠
	المجموع		١٦٥٠٠٠	٧٦٠٠٠	

المدينون حساب رقم ٣

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣١	قيمة بيع نصف المبانى والأراضى.	١	٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	المحصل من الرصيد المستحق.	١		١٥٠٠٠	١٧٥٠٠
	المجموع		٣٢٥٠٠	١٥٠٠٠	

الأراضى حساب رقم ١٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	شراء الأراضى المقام عليها المبنى	١	٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)	١		٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠
	المجموع		٤١٠٠٠	٢٠٥٠٠	

المبانى حساب رقم ١١

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	قيمة شراء المبنى	١	٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)			١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
	المجموع		٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠	

الأثاث حساب رقم ١٥

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٥	شراء الأثاث اللازم للمكتب	١	٢٢٢٠٠		٢٢٢٠٠
	المجموع		٢٢٢٠٠	ـــــ	

الدائنون حساب رقم ٣١

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٥	قيمة الأثاث المشترى اليوم	١		٢٢٢٠٠	٢٢٢٠٠
	المسدد من الرصيد المستحق	١	١١٠٠٠		١١٢٠٠
	المجموع		١١٠٠٠	٢٢٢٠٠	

القرض حساب رقم ٣٣

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣	قيمة المبلغ المقترض من البنك	١		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
	المجموع		---	٥٠٠٠٠	

رأس مال ياسر حساب رقم ٥٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال بصندوق المنشأة	١		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
	المجموع			١٠٠٠٠٠	

٨- ميزان المراجعة :

يتضح مما سبق أن كل عملية يتم تسجيلها محاسبياً يكون لها أطراف مدينة وأطراف دائنة، وأن مجموع الأطراف المدينة يعادل دائماً مجموع الأطراف الدائنة. ونتيجة للتطابق بين مجموع الأطراف المدينة والدائنة فإنه إذا تم ترحيل هذه الأطراف إلى الحسابات الخاصة بها فى الجانب المدين والجانب الدائن، وكان الترحيل صحيحاً فان مجموع كل العناصر المدينة فى دفتر الأستاذ لابد وأن يتساوى مع مجموع كل العناصر الدائنة فى هذا الدفتر. وإذا قمنا بإستخراج المجاميع المدينة والدائنة لمختلف العناصر بالنسبة للمثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية سنجد :

منشأة ياسر العقارية

ميزان المراجعة بالمجاميع فى ١٩٩٩/٢/١٦

مدين	دائن	البيان
جنيه	جنيه	
١٦٥٠٠٠	٧٦٠٠٠	نقدية
٣٢٥٠٠	١٥٠٠٠	مدينون
٤١٠٠٠	٢٠٥٠٠	أراضى
٢٤٠٠٠	١٢٠٠٠	مبانى
٢٢٢٠٠	—	أثاث
١١٠٠٠	٢١٢٠٠	دائنون
—	٥٠٠٠٠	قرض
—	١٠٠٠٠٠	رأس مال ياسر
٢٩٥٧٠٠	٢٩٥٧٠٠	المجموع

ويطلق على القائمة السابقة اصطلاح ميزان المراجعة بالمجاميع وذلك لأنه كشف أو قائمة تشتمل على المجاميع المدينة والدائنة الموجودة بالحسابات المختلفة. ونظراً لأن عملية ترصيد الحسابات تنطوى على إستبعاد المجموع الأقل من المجموع الأكبر لكل حساب وإستخراج الفرق والذى نطلق عليه إصطلاح الرصيد، فانها تعنى إستبعاد نفس القيمة من المجاميع المدينة والدائنة، وبناء على ذلك فإذا كانت عملية الترصيد سليمة، فإن مجموع أرصدة الحسابات المدينة لابد وأن يتطابق مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة، ويظهر ذلك بالنسبة للمثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

ميزان المراجعة بالأرصدة فى ١٩٩٩/٢/١٦

مدين	دائن	البيان
جنيه	جنيه	
٨٩٠٠٠		نقدية
١٧٥٠٠		مدينون
٢٠٥٠٠		أراضى
١٢٠٠٠		مبانى
٢٢٢٠٠		أثاث
	١١٢٠٠	دائنون
	٥٠٠٠٠	قرض
	١٠٠٠٠٠	رأس مال ياسر
١٦١٢٠٠	١٦١٢٠٠	المجموع

ويطلق على القائمة السابقة إصطلاح ميزان المراجعة بالأرصدة، أو ميزان المراجعة بصفة عامة.وبناء على ذلك يمكن القول أن ميزان المراجعة هو عبارة عن كشف يوضح أرصدة الحسابات المدينة والدائنة وذلك بالترتيب الذى تظهر به تلك الحسابات بدفتر الأستاذ العام، ويوضح هذا الكشف الأرصدة المدينة فى العمود الخاص بها والأرصدة الدائنة فى العمود المخصص لذلك، ويوضح اسم الحساب. وينبغى أن يتطابق الجانب المدين والجانب الدائن لميزان المراجعة، ولذلك فإن ميزان المراجعة يوفر دليلاً على أن دفتر الأستاذ فى حالة توازن، ويساعد توازن ميزان المراجعة على التأكد من :

١ – أنه قد تم تسجيل مديونيات ودائنيات متساوية فى حسابات دفتر الأستاذ.

٢ – أن عمليه تحديد أرصدة الحسابات المختلفة قد تمت بصورة سليمة.

وإذا حدث عدم تطابق بين الجانب المدين والجانب الدائن لميزان المراجعة فان ذلك يشير إلى أن واحدة أو أكثر من الأخطاء قد حدثت، ولعل أهم تلك الأخطاء هى :

أ – ترحيل مبلغ إلى الجانب المدين بدلاً من الجانب الدائن أو العكس.

ب– أخطاء حسابية فى ترصيد الحسابات.

جـ– أخطاء كتابية فى نقل أرصدة الحسابات إلى ميزان المراجعة.

د – نقل رصيد مدين من حساب بدفتر الأستاذ ووضعه فى الجانب الدائن بميزان المراجعة أو العكس.

هـ– أخطاء فى تجميع ميزان المراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أن توازن ميزان المراجعة ليس دليلاً قاطعاً بأنه قد تم تسجيل كل العمليات فى الحسابات الصحيحة، فإذا تسلمت المنشأة نقدية – على سبيل المثال – وتم تسجيلها بجعل حساب الأراضى مديناً بدلاً من حساب النقدية، فإن ميزان المراجعة سيظل مع هذا فى حالة توازن. ومن ناحية أخرى فإنه إذا إستبعدت عملية بالكامل من حسابات دفتر الأستاذ فإن ميزان المراجعة سيظل فى حالة توازن، ونتيجة لذلك فإن ميزان المراجعة يعتبر قرينة على تطابق مجموع العناصر المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ.

ورغم القيود المفروضة على ميزان المراجعة نتيجة عدم إمكان إكتشاف بعض الأخطاء رغم توازن الميزان، إلا أنه يعتبر أداة نافعة فى إعداد القوائم المالية. فقد سبق أن أوضحنا أن الميزانية العمومية والحسابات الختامية تعتبر أهم القوائم المالية التى تعد للنشر فى الوقت الحاضر والتى يستخدمها كثير من الجهات مثل إدارة المشروع، والملاك والبنوك والدائنين وأطراف أخرى عديدة. ويعتبر ميزان المراجعة نقطة البدء فى إعداد القوائم المالية، ذلك لأنه لايمكن الإستمرار فى عملية إعداد تلك القوائم إلا إذا كان ميزان المراجعة فى حالة توازن. ويعتبر ميزان المراجعة بهذه الصورة بمثابة ورقة عمل يستخدمها المحاسبون ولكنها

لاتستخدم خارج المنشأة، بمعنى أنها ليست قابلة للنشر كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية. إن ميزان المراجعة يوفر المصدر الرئيسى الذى تعد منه القوائم المالية بدلاً من إعدادها من دفتر الأستاذ مباشرة، ويكون هذا أكثر ملائمة خاصة فى الحالات التى تتعدد فيها حسابات دفتر الأستاذ بصورة كبيرة.

* وكما سبق أن ذكرنا فإن ميزان المراجعة قد لايكون فى حالة توازن بسبب الوقوع فى خطأ واحد أو أكثر من الأخطاء التى سبق ذكرها، ولعل أبسط أسلوب لتحديد الخطأ وتصحيحه يتلخص فيما يلى :

١- التأكد من صحة جمع ميزان المراجعة عن طريق تجميعه بعكس التجميع الذى حدث فى المره السابقة، فإذا كان التجميع فى المرة السابقة قد تم من أعلى إلى أسفل فيتم التجميع من أسفل إلى أعلى.

٢- إذا لم يكن هناك خطأ فى الجمع فتكون الخطوة التالية هى تحديد قيمة الفرق بين جانبى ميزان المراجعة بدقة، فإذا كان رقم الفرق يقبل القسمة على ٩ فإن هذا يعنى أحد احتمالين، إما أن يكون هناك خطأ فى تغيير وضع أرقام الرصيد، بمعنى الخطأ الناتج عن وضع رقم مكان رقم آخر عند نقل الرصيد من الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة، كما هو الحال عند كتابة رصيد يبلغ ١٧٩٨ جنيه بالخطأ بمبلغ ١٧٨٩ ، هنا سيكون الفرق بين جانبى الميزان هو ١٨ جنيه ويقبل هذا الرقم القسمة على ٩ والاحتمال الآخر للخطأ فى حالة ما إذا كان الفرق بين جانبى الميزان يقبل القسمة على ٩ هو الخطأ فى وضع العلامة العشرية فى مكانها الصحيح، فاذا فرض فى المثال السابق أن رقم ١٧٩٨ وهو الرقم الصحيح، وقد وضع فى ميزان المراجعة بما قيمته ١٧٩٫٨ جنيه هنا سيكون الفرق هو ١٦١٨٫٢ جنيه وهو أيضا يقبل القسمة على ٩.

٣- ينبغى مقارنة الأرقام الموجودة فى ميزان المراجعة مع الأرصدة الموجودة فى دفتر الأستاذ، وذلك للتحقق من أن كل رصيد من أرصدة حسابات دفتر الأستاذ قد وضع فى العمود الصحيح فى ميزان المراجعة.

٤- يجب مراجعة عملية ترصيد الحسابات بدفتر الأستاذ العام.

٥- إذا لم يكتشف الخطأ أن الخطوة السابقة ينبغى مراجعة الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، وينبغى أن توضع علامة معينة عند القيام بهذه المراجعة أمام كل رقم يتم مراجعته. وعندما تنتهى عملية المراجعة ينبغى التحقق من وجود العلامات أمام جميع أرقام اليومية والأستاذ كدليل على مراجعة جميع الأرقام. وينبغى التحقق خلال عملية المراجعة من صحة ترحيل المبالغ وأيضا من صحة التوجيه المحاسبى.

وبعد الكشف عن أى خطأ يكون موجوداً فى ميزان المراجعة، والتحقق من تطابقة، سيكون هذا الميزان هو المصدر الذى تعد منه القوائم المالية، بدلاً من إعدادها مباشرة من الدفاتر كما سبق أن ذكرنا. وبناء عليه يمكن القول أن السجلات المحاسبية هى مجرد وسائل تستخدم لتسجيل العمليات بصورة منتظمة تمهيداً لإعداد القوائم المالية، فكأن الهدف من الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية، هو توفير البيانات بالشكل الملائم لتحقيق الهدف النهائى وهو إعداد القوائم المالية التى تستخدم كأساس لاتخاذ كثير من القرارات الاقتصادية.

٩- مثال تطبيقى لمراجعة ماجاء بهذا الفصل :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال الشهر الأول من تكوينها وقبل مزاولة نشاطها الرئيسى وهو الإتجار فى الأدوات المنزلية :

أ - فى يوم ١٩٩٩/٧/١ أودع صاحب المنشأة السيد / حسام مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه كرأس مال للمنشأة.

ب- فى ١٩٩٩/٧/٣ - إشترت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وسددت $\frac{١}{٢}$ القيمة نقدا والباقى يسدد خلال شهرين.

جـ- فى ١٩٩٩/٧/١٠ إشترت المنشأة مبنى سابق التجهيز لوضعه على الأرض بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه وقد سددت القيمة نقدا.

د - فى ١٩٩٩/٧/١٥ إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه على أن يسدد مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا والباقى على دفعات شهرية قيمة كل منها ١٠٠٠ جنيه.

هـ- فى نهاية شهر يوليو سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من المستحق للدائنين.

والمطلوب :

- إعداد قيود اليومية للعمليات السابقة.
- تصوير حسابات دفتر الأستاذ المناسبة وإعداد ميزان المراجعة.

الحل :

أولا إعداد قيود اليومية :

مدين	دائن	رقم الحساب في الاستاذ	اسماء الحسابات والشرح	التاريخ
٥٠٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٧/١
	٥٠٠٠٠	٥٠	إلى حـ/ رأس مال حسام	
			إستثمار مبلغ نقدى فى أعمال المشروع.	
٦٠٠٠٠		١٠	من حـ/ الأراضى	١٩٩٩/٧/٣
			إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠	١	حـ/ النقدية	
	٤٠٠٠٠	٣١	حـ/ الدائنون	
			شراء أراضى وسداد جزء منها نقداً.	
١٦٠٠٠		١١	من حـ/ المبانى	١٩٩٩/٧/١٠
	١٦٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			شراء مبنى سابق التجهيز نقداً.	
٥٠٠٠		١٥	من حـ/ الأثاث	١٩٩٩/٧/١٥
			إلى مذكورين	
	١٠٠٠	١	حـ/ النقدية	
	٤٠٠٠	٣١	حـ/ الدائنون	
			شراء أراضى وسداد جزء منها نقداً.	
٥٠٠٠		٣١	من حـ/ الدائنون	١٩٩٩/٧/٣١
	٥٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			سداد جزء من المستحق للمدينين.	

ثانيا - إعداد حسابات دفتر الأستاذ :

النقدية حساب رقم ١

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١	إيداع رأس المال	١	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣	المسدد نقدا من ثمن الأراضى	١		٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٠	المسدد مقابل شراء مبنى	١		١٦٠٠٠	١٤٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٥	المسدد من ثمن الأثاث	١		١٠٠٠	١٣٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣١	المسدد للدائنين			٥٠٠٠	٨٠٠٠

الأراضى حساب رقم ١٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/٣	شراء قطعة أرض فى ...	١	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠

المبانى حساب رقم ١١

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١٠	شراء مبنى سابق التجهيز	١	١٦٠٠٠		١٦٠٠٠

الأثاث حساب رقم ١٥

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١٥	شراء أثاث	١	٥٠٠٠		٥٠٠٠

الدائنـون حساب رقم ٣١

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/٣	المستحق مقابل شراء الأراضى			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
١٩٩٩/٧/١٥	المستحق مقابل شراء الأثاث			٤٠٠٠	٤٤٠٠٠
١٩٩٩/٧/٣١	المسدد نقدا من المستحق مقابل شراء الأراضى		٥٠٠٠		٣٩٠٠٠

رأس المال حساب رقم ٥٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٧/١	إيداع رأس المال نقدا			٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

ثالثا - إعداد ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٧/٣١

يظهر ميزان المراجعة بالأرصدة على الصورة التالية :

منشأة الياسمين التجارية

ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٧/٣١

مدين	دائن	البيان
جنيه	جنيه	
٨٠٠٠		نقدية
٦٠٠٠٠		أراضى
١٦٠٠٠		مبانى
٥٠٠٠		أثاث
	٣٩٠٠٠	دائنون
	٥٠٠٠٠	رأس المال
٨٩٠٠٠	٨٩٠٠٠	المجموع

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على الفصل الخامس

أولا : أسئلة نظرية :

١- اشرح المقصود بالحساب وبين عناصره وأركانه الرئيسية.

٢- ماهى العلاقة بين مكان ظهور الحساب فى الميزانية العمومية وقواعد تسجيل الزيادة فى هذا الحساب؟

٣- اشرح القواعد الخاصة بتحديد المديونية والدائنية لكل من حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية؟

٤- هل يمكن القول أن الأحداث أو الوقائع التى تكون فى صالح المنشأة يتم تسجيلها بقيود دائنة، والأحداث التى تكون فى غير صالح المنشأة يتم تسجيلها بقيود مدينةً؟

٥- اشرح العلاقة الموجودة بين كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، وبين ارتباط هذين الدفترين بالقوائم المالية من ناحية أخرى.

٦- هل يمكن القول أن إصطلاح مدين يعنى زيادة، واصلاح دائن يعنى نقص؟ اشرح واذكر بعض الأمثلة التى تبرر وجهة نظرك.

٧- ماذا يعنى نظام القيد المزدوج فى المحاسبة؟

٨- اشرح المقصود بكل عبارة من العبارات التالية :

أ - الرصيد الدائن.

ب- الجانب المدين من الحساب.

جـ- الجانب الدائن من الحساب.

د - الرصيد المدين.

هـ- ميزان المراجعة بالمجاميع

٩- بين أى جانب من الحساب يتأثر بكل عملية من العمليات التالية.
وحدد ما إذاكانت هناك نقص أو زيادة فى الحساب :

أ - قيد مدين فى حساب النقدية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

ب- قيد مدين فى حساب الدائنين بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.

جـ- قيد دائن فى حساب المدينين بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

١٠- حدد بالنسبة لكل عملية من العمليات التالية ما إذا كان الحساب الموضوع بين

قوسين سيكون مديناً أو دائناً:
أ - شراء أثاث على الحساب والتعهد بالدفع خلال شهر (حساب الدائنين).
ب- شراء أراضى على الحساب (النقدية).
جـ- بيع بعض الأثاث القديم (حساب الأثاث).
د - الحصول على قرض من البنك بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه (حساب النقدية).
هـ- إيداع رأس مال المنشأة بأحد البنوك (حساب رأس المال).

١١- ماهى الأشكال الرئيسية لحسابات دفتر الأستاذ؟ - اشرح الفروق بينها.

١٢- بين ما إذا كان كل عنصر من العناصر التالية يعتبر من الأصول أو الإلتزامات أو حقوق الملكية، وبين الرصيد (مدين - دائن) الذى ينبغى أن يظهر فى كل منها:
أ - الأثاث والتركيبات.
ب- حساب رأس المال.
جـ- الكمبيالات المستحقة على العملاء.
د - الكمبيالات المستحقة للموردين.
هـ- النقدية.
و - الأراضى.
ز - السيارات.
ح - الأجور المستحقة.

١٣- قارن ووضح أهمية كل من دفترى اليومية العامة والأستاذ.

١٤- ماهو المقصود بالقيد المركب.

١٥- بين أهمية ميزان المراجعة، وماهى أنواعه.

١٦- اشرح الأخطاء التى لايمكن أن يكتشفها توازن ميزان المراجعة.

١٧- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :
- يستخدم الحساب كوسيلة لتسجيل العناصر المدينه والدائنه التى تترتب على عمليات المشروع.
- يتفق مفهوم المدين والدائن فى المحاسبة مع المفهوم الدارج لهذين الإصطلاحين.
- لايوجد ما يسمى بالرصيد الطبيعى للحساب.
- لايرتبط الرصيد الطبيعى للحساب بمكان ظهوره فى الميزانية العمومية.

- الزيادة فى حسابات الإلتزامات تكون عادة مدينة مثل الزيادة فى الأصول
- النقص فى الأصول يكون دائماً مديناً.
- تكون الزيادة فى حقوق الملكية دائماً مدينه والنقص فيها دائناً.
- حصول المنشأة على قرض يعنى نقص الأصول وزيادة حقوق الملكية.
- قيام المنشأة بشراء أراضى ومبانى يعنى الحصول على أصول مقابل زيادة حقوق الملكية.
- بيع أصول على الحساب معناه نقص الأصول والإلتزامات.
- تحصيل بعض المبالغ المستحقة على العملاء (المدينين) معناه زيادة الأصول ونقص الإلتزامات.
- لايختلف الحساب الذى يأخذ شكل حرف T عن الحساب الذى يوضح الرصيد المستمر.
- لاتخضع الحسابات الموجودة فى دفتر الأستاذ لترتيب معين.
- لايحقق إستخدام دفتر اليومية أى مزايا للمشروع.

١٨- علق على كل عبارة من العبارات التالية مبينا أوجه الخطأ أو الصواب فى كل منها فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد.:

- الوحدة التنظيمية فى دفتر اليومية هى الحساب بينما الوحدة فى دفتر الأستاذ هى العملية.
- تسبق عملية التسجيل المحاسبى عملية الترحيل وإعداد القوائم المالية.
- لايرتبط دفتر اليومية بدفتر الأستاذ.
- لايحقق إستخدام ميزان المراجعة أى منافع للمحاسبين طالما أنه لايكشف عن جميع أخطاء التسجيل والترحيل.
- يعتبر ميزان المراجعة من القوائم المالية المنشورة.
- هناك بعض الأخطاء التى لايكتشفها توازن ميزان المراجعة.
- بفرض أن حساب الأثاث وضع فى الجانب الدائن من الميزان ورصيده يبلغ ٤٥٠٠ جنيه، فان الفرق فى جانبى ميزان المراجعة سيكون ٤٥٠٠ جنيه.
- اذا كان هناك خطأ فى نقل أحد الأرصدة المدينة بمبلغ ١٢٧ بدلا من ١٧٢ فان الفرق بين جانبى الميزان سيكون ٤٥ جنيه.
- إغفال عملية بالكامل من التسجيل والترحيل يترتب عليه عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.
- ترحيل مبلغ مدين فى أحد حسابات الأصول إلى حساب آخر يؤدى إلى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.

ثانيا : تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

حلل كل عملية من العمليات التالية وبين الحسابات التى ستزيد وتلك التى ستنقص وبين كيفية إثبات الزيادة والحساب المدين والحساب الدائن بالنسبة لكل عملية :

١- فى أول يناير سنة ١٩٩٩ بدأ حسام حسن أعماله بإيداع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه نقدا كراس مال للمشروع.

٢- فى ١٩٩٩/١/٥ إشترى حسام حسن أراضى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ومبانى بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، وقد سدد من قيمة تلك المبانى والأراضى ٤٠٠٠٠ جنيه نقدا وحرر بالباقى كمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٠ إشترى حسام حسن أثاث وتجهيزات من محلات أيمن شوقى بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه على أن تسدد القيمة فى نهاية شهر يناير ١٩٩٩.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٥ أعيد بعض الأثاث المشترى من محلات أيمن شوقى نظراً لعدم ملائمته، وقد بلغت قيمة الأثاث المردود ٦٠٠٠ جنيه.

التطبيق الثانى :

توضح الحسابات التالية الست عمليات الأولى التى قامت بها منشأة الياسمين المؤسسة حديثا :

النقدية	
(١) ٦٠٠٠٠	(٢) ١٠٠٠٠
	(٣) ٥٠٠٠
	(٥) ٣٠٠٠
	(٦) ١٠٠٠٠

الأثاث	
(٤) ١٠٠٠٠	

السيارات	
(٥) ١٥٠٠٠	

المبانى	
(٣) ٤٠٠٠٠	

الأراضى

(٢) ٢٠٠٠٠	

أوراق الدفع

	(٣) ٣٥٠٠٠
	(٥) ١٢٠٠٠

الدائنين

(٦) ١٠٠٠٠	(٤) ١٠٠٠٠

رأس مال سعيد

	(١) ٦٠٠٠٠

والمطلوب أن تحدد بالنسبة لكل عملية من العمليات السابقة نوع الحسابات التى تأثرت بها (أصول، إلتزامات، أو حقوق ملكية) وما إذا كان الحساب قد زاد أو نقص
– نظم إجابتك بإستخدام الشكل التالى :

العملية	الحسابات المدينة		الحسابات الدائنة	
	نوع الحساب	الزيادة أو النقص	نوع الحساب	الزيادة أو النقص
(١)	أصل	زيادة	حقوق الملكية	زيادة

التطبيق الثالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الخطيب خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩ :

١– فى أول مايو ١٩٩٩ بدأ الخطيب نشاطه التجارى برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه سددها نقداً.

٢– فى ١٠ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه سددته نقداً.

٣– فى ١٥ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة مبنى سابق التجهيز بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه سددت منه ١٦٠٠٠ نقداً والباقى يستحق خلال ثلاثة شهور.

٤– فى ٢٠ مايو ١٩٩٩ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على كمبيالة تستحق بعد ستة شهور.

٥- في ٣٠ مايو سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ من الإلتزام الخاص بشراء المبنى.

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة فى حسابات دفتر الأستاذ التى تأخذ شكل حرف T مع إعطاء كل عملية الرقم الخاص بها بجوار المبلغ.

التطبيق الرابع :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة حسن شحاته التجارية خلال شهر يونيو ١٩٩٩

١- اشترت المنشأة يوم ١٩٩٩/٦/١٠ أراضى بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه سددت منها ٢٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقى يستحق بعد ثلاثة شهور مقابل التوقيع على كمبيالة للبائع.

٢- اشترت المنشأة مبنى جاهز بمبلغ ١٥٠٠٠ سددته نقداً فى يوم ١٩٩٩/٦/١٥.

٣- حصلت المنشأة على قرض من البنك بمبلغ ٤٠٠٠٠ يستحق الدفع بعد سنة بفائدة ١٥٪.

٤- فى يوم ١٩٩٩/٦/٢٠ باعت المنشأة نصف الأراضى التى اشترتها بدون ربح أو خسارة وقد تم الإتفاق على سداد ثمن البيع خلال شهر.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة وترحيلها إلى حسابات الأستاذ الخاصة بها، وإعداد ميزان المراجعة.

التطبيق الخامس :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة رضا عبد العال للإتجار فى الأدوات الرياضية :

١- فى ١٩٩٩/١٠/١ بدأ رضا أعماله بإيداع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ببنك الاسكندرية كرأس مال للمشروع.

٢- فى ١٩٩٩/١٠/١٠ قام رضا بتأجير مبنى مقابل سداد ١٠٠٠ جنيه فى نهاية كل شهر.

٣- فى ١٩٩٩/١٠/١٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من مؤسسة جعفر وسددت القيمة بشيك.

٤- فى ٩٩/١٠/٢٠ قامت المنشأة بشراء سيارة توزيع بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سددت نصف الثمن بشيك والباقى مقابل التوقيع على كمبيالة تستحق الدفع بعد ثلاثة شهور.

٥- فى ١٩٩٩/١٠/٢٥ سحب رضا من المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من رأس المال نظراً لعدم الحاجة إليه.

والمطلوب :

اثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة.

التطبيق السادس :

فيما يلى الأرصدة المستخرجة من دفاتر منشأة حسام التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

سيارات توزيع	٢٥٠٠٠
آلات كاتبة وحاسبة	٢٠٠٠٠
أثاث وتركيبات	١٥٠٠٠
مبانـــى	٤٠٠٠٠
أراضى	٦٠٠٠٠
أوراق دفع مستحقة	٣٠٠٠٠
قرض من البنك	٧٠٠٠٠
أوراق قبض مستحقة	٥٠٠٠٠
مهمات مكتبية	٥٠٠٠
أجور مستحقة	٦٠٠٠
رأس المـال	١٢٠٠٠٠
دائنـــون	٧٠٠٠٠
عملاء	٤٠٠٠٠
نقدية	؟ ؟

المطلوب :

إعداد ميزان المراجعة وتحديد قيمة رصيد النقدية بالمنشأة.

التطبيق السابع :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين الفردية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٩ :

١- فى ٩٩/١٢/١ أودع شادى (صاحب المنشأة) مبلغ ٦٠٠٠٠٠جنيه فى خزينة المشروع كرأس مال لبدء المشروع لنشاطه.

٢- ٩٩/١٢/٢ قامت المنشأة بشراء سيارة بمبلغ ١٥٠٠٠٠جنيه نقداً.

٣- فى ٩٩/١٢/٥ قامت المنشأة بشراء أثاث من شركة الزهور بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه سددت نصفه نقداً والنصف الآخر على الحساب.

٤- فى ٩٩/١٢/١٠ تم سداد ٣٠٠٠٠ جنيه لشركة الزهور.

٥- فى ٩٩/١٢/٢٠ قامت ببيع نصف الأثاث نقداً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ولعدم الإحتياج إليه.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية العامة اللازمة لإثبات العمليات السابقة وترحيلها إلى حسابات الأستاذ العام وإعداد ميزان المراجعة فى ٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الثامن :

فيمايلى الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لوكالة ياسمين للإعلان:
وقد قام المشروع بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

١- تم زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قام الملك بسدادها نقداً.
٢- تم الحصول على قرض من بنك القاهرة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً يستحق السداد بقيمة ٣ سنوات.
٣- تم شراء أثاث على الحساب بملبغ ٤٠٠٠ جنيه.
٤- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال يناير ١٩٩٩، ١٠٠٠ جنيه نقداً.
٥- بلغت قيمة الإعلانات التى قام المشروع بأدائها لعملائه خلال شهرى يناير ١٩٠٠٠ جنيه تم تحصيل ١٢٠٠٠ منها نقداً والباقى مازال مستحق على العملاء.
٦- تم شراء أثاث بمبلغ ٩٠٠٠ تم سداد ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب.
٧- تم تحصيل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه من العملاء.
٨- تم سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه للدائنون.
٩- تم سداد المصروفات الآتية والتى تخص شهر يناير ١٩٩٩، ٩٥٠٠ أجور ومرتبات، ٥٠٠٠ إيجار.
١٠- تم بيع ١/٢ الأراضى على الحساب بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نظراً لعدم الحاجة إليها.

المطلوب :

١- قيود اليومية العامة اللازمة لتسجيل العمليات السابقة التى تمت فى شهر يناير ١٩٩٩.
٢- الترحيل لحسابات الأستاذ العام.
٣- ميزان المراجعة بالأرصدة فى ١٩٩٩/١/٣١.



الفصل السادس

في

تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات

وتحديد الربح الدوري للمشروع

١ – مقدمة :

عرضنا فى الفصل السابق لتسجيل العمليات المتعلقة بتكوين المشروع والحصول على أصوله، أى العمليات التى يترتب عليها تغيير فى المركز المالى للمشروع، وتغيير فى شكل الأصول وتحمل الإلتزامات، ولم نتعرض لباقى عمليات المشروع وخاصة العمليات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات. وسيخصص هذا الفصل بصفة أساسية لمناقشة تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات فى السجلات المحاسبية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، والوصول إلى ميزان المراجعة، وذلك لإستكمال المناقشة الواردة فى الفصل السابق. ولكنه من الملائم أن نتعرض قبل مناقشة إجراءات التسجيل والترحيل لبعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بتحديد الربح وفكرة مقابلة الإيرادات والمصروفات، ولهذا سنعرض فى بداية هذا الفصل لمفهوم الربح والإيرادات والمصروفات والمقابلة بينهم، وربطهم بالفترات الزمنية. وبعد تحديد المفاهيم الأساسية للربح والإيرادات والمصروفات سنعرض لإجراءات تسجيل مختلف عناصر الإيرادات والمصروفات من الناحية المحاسبية، وسنبين قواعد تحديد المدين والدائن لمختلف عناصر الإيرادات والمصروفات ونبين حسابات دفتر الأستاذ المتعلقة بها. وسنستخدم فى عرض هذا الموضوع نفس المثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية، والذى سبق إستخدامه فى توضيح تأثير العمليات المختلفة على المعادلة المحاسبية، وذلك بعد إضافة بعض عمليات الإيرادات والمصروفات عليه لإستكمال عرض الموضوع. ويساعد إستخدام هذا المثال فى

هذا الفصل أيضا على ربط جميع المعلومات الموجودة فى هذا الباب ببعضها، ويسهل فى تصورنا من فهم عملية التسجيل المحاسبى، نظراً لأنه يربطها بما تحدثه العمليات من تأثير على المعادلة المحاسبية، والتغيرات التى تحدث فى عناصر الميزانية العمومية.

وحتى نستكمل مناقشة موضوع المصروفات لابد من التعرض بصورة مبسطة لإهلاك الأصول باعتباره أحد عناصر المصروفات، ونبين كيفية تسجيله محاسبيا. وبعد ذلك نعرض لقائمة الربح ونبين كيفية ارتباطها بقائمة المركز المالى، ونوضح قيود الإقفال المختلفة المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات، ثم نبين كيفية التصرف فى الربح الصافى فى نهاية السنة المالية.

وسنعرض فى نهاية الفصل لمثال تطبيقى يساعد على فهم المعلومات الواردة فيه، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢- مفهوم الربح وكيفية مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

يعتبر تحقيق الربح أحد الأهداف الرئيسية لمختلف أنواع المشروعات التجارية والصناعية، ويمثل الربح زيادة حقوق الملكية الناتجة عن عمليات المشروع. ويطلق إصطلاح الخسارة كمفهوم عكسى لمفهوم الربح، وتتمثل فى النقص فى حقوق الملكية الناتج عن عمليات المشروع. ويعتبر الربح مؤشراً أساسيا لإستمرار وبقاء المشروع فى مزاولة نشاطه التجارى والصناعى، ذلك لأن الاخفاق فى تحقيق مستوى مقبول من الربح قد يؤدى إلى توقف المشروع عن مزاولة نشاطه، والاتجاه إلى مجالات أخرى للنشاط.

ويؤدى تحقيق الربح عادة إلى زيادة أصول المشروع وزيادة حقوق الملكية، فقد سبق أن أوضحنا أن المعادلة المحاسبية هى :

الأصول = الإلتزامات + حقوق الملكية

وبناء على تلك المعادلة والتى سبق أن عرضنا لها بالتفصيل فى الفصل الثالث من هذا الكتاب فإن أى زيادة فى الأصول لابد أن يقابلها زيادة مماثلة فى جانب الإلتزامات أو حقوق الملكية، فعلى سبيل المثال يؤدى الإقتراض من البنوك إلى زيادة الأصول وزيادة الإلتزامات، وتحقيق الربح يؤدى إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية.

والأرباح التى يحققها المشروع إما أن تظل موجودة بالمشروع لدعم مركزه المالى وتمويل التوسعات فيه، أو قد يقوم أصحاب المشروع بسحب تلك الأرباح من المشروع وإستخدامها فى أغراض أخرى. ويرجع السبب فى كبر حجم كثير من المشروعات إلى الإحتفاظ بالأرباح فى تلك المشروعات واستثمارها فى توسيع أعمالها. وتساعد الأرباح التى تحققها المشروعات من الناحية الاقتصادية على توجيه تخصيص الموارد على أوجه الإستخدام التى تحقق أقصى عائد (أقصى ربح) وذلك فى حالات الاقتصاد الحر. ففى حالة زيادة الطلب على سلعة معينة عن عرض هذه السلعة فان السعر سيتجه إلى الإرتفاع، وبالتالى ستزيد المشروعات العاملة فى مجال إنتاج وبيع هذه السلعة، وهذه الزيادة فى الأرباح تؤدى إلى جذب استثمارات جديدة إلى هذا المجال الصناعى أو التجارى، وبالتالى سيتدفق رأس المال على الاستثمار فى هذا المجال المربح. ويحدث العكس بطبيعة الحال فى حالة زيادة العرض عن الطلب، الأمر الذى يؤدى إلى إنخفاض السعر وانخفاض الربح وبالتالى سحب استثمارات من هذا المجال وتوجيهها إلى مجالات إستخدام أخرى.

وطالما أن الربح يعتبر هدفاً رئيسياً لمختلف أنواع المشروعات التجارية والصناعية، وأن الربح يساعد فى عملية تخصيص الموارد، فإنه من الضرورى أن يقوم النظام المحاسبى بتوفير بيانات ملائمة توضح مدى ربحية المشروعات المختلفة كما سبق أن بينا فى الباب الأول من هذا الكتاب. ويعرف الربح من الناحية الإقتصادية بأنه مقدار التحسن الذى طرأ على المركز المالى للمشروع

من فترة محاسبية إلى أخرى، أو مقدار الزيادة التى حدثت فى الذمة المالية للمشروع، أو مقدار الأصول التى يمكن سحبها من المشروع فى نهاية فترة محاسبية معينة، مع ترك المشروع فى نفس الوضع الذى كان عليه فى أول تلك الفترة المحاسبية. وفى حقيقة الأمر فان تحديد مقدار التحسن الذى طرأ على المركز المالى للمشروع بالأسلوب الاقتصادى أمر يخضع لكثير من الحكم الشخصى ولايمكن قياسه بموضوعية كافية. إن تحديد الربح بالأسلوب الاقتصادى يقتضى تحديد المركز المالى للمشروع فى أول الفترة المحاسبية، وتحديد ذلك المركز فى نهاية الفترة وإيجاد الفرق بين المركزين فيكون هو الربح بالمفهوم الاقتصادى. ويدخل فى قياس الربح بهذه الصورة أى زيادة طرأت على قيم الأصول سواء كانت ناتجة عن عمليات المشروع أو لم تكن كذلك، وهذا يبعد القياس الاقتصادى عن الموضوعية التى يتمسك بها كتاب المحاسبة ويعتبرونها من المبادئ الأساسية للمحاسبة المالية.

ونظرا لتمسك المحاسبين بمبدأ الموضوعية فإنهم ينظرون إلى عمليات المشروع الفعلية وذلك لتوفير دليل موضوعى على أن المشروع يحقق ربح. فعلى سبيل المثال إذا اشترى المشروع بضاعة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وباعها فوراً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نقداً فانه سيتوافر فى هذه الحالة دليل موضوعى على أن المشروع حقق ربحاً قدره ٤٠٠ جنيه. ويستخدم المحاسبون إصطلاح الربح الصافى أو صافى الربح عادة للتعبير عن زيادة الإيرادات والتى تمثل زيادة الأصول نتيجة بيع السلعة أو تأدية الخدمة عن تكلفة السلعة أو الخدمة المؤداة خلال نفس الفترة. وبناء على ذلك فإنه لتحديد صافى الربح لابد من تحديد الإيرادات ثم بعد ذلك تحديد تكاليف السلع والخدمات المرتبطة بتحقيق تلك الإيرادات.

وقد سبق أن عرفنا الإيرادات فى الفصل الثالث من هذا الكتاب، وقلنا أن

الإيرادات تمثل الزيادة فى الأصول (التدفق النقدى الداخل) أو الزيادة فى الأرصدة القابلة للتحصيل الناتجة عن عمليات المشروع التى تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة. وقد تكون الإيرادات فى بعض الحالات فى صورة تخفيض إجمالى فى الإلتزامات مثل حصول المنشأة على خصم على أحد الأرصدة الدائنة المستحقة عليها. ويؤدى تدفق الإيرادات إلى زيادة حقوق الملكية ذلك لأن تلك الإيرادات فى معظم الحالات تكون عبارة عن زيادة أصول (نقدية + عملاء) ومع بقاء الإلتزامات على ما هى عليه فإنه لابد من زيادة حقوق الملكية. وبناء على هذا التحليل فأنه يمكن القول أن الإيرادات هى بمثابة الزيادة الإجمالية فى حقوق الملكية الناشئة عن عمليات المشروع. وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل زيادة فى حقوق الملكية تعتبر إيرادات، ذلك لأن حقوق الملكية قد تزداد عن طريق قيام أصحاب المشروع باستثمارات جديدة.

ويتوقف شكل الإيرادات على نوع المنشأة فمثلا فى منشأة تجارية يتمثل الإيراد الأساسى للمنشأة فيما تقوم به من مبيعات، وفى منشأة للقيام بأعمال الوساطة يتمثل الإيراد الرئيسى فيما تحصل عليه المنشأة من عمولة. وفى مسرح أو سينما يكون الإيراد هو المحصل من بيع تذاكر الدخول. وفى عيادة طبيب يكون الإيراد هو الأتعاب التى يحصل عليها الطبيب مقابل علاج المرضى.

ويجرى العرف المحاسبى على إثبات الإيرادات محاسبياً عند تقديم الخدمات إلى العملاء أو عند إتمام واقعة التبادل، أى بعبارة أخرى عند شحن البضاعة المباعة إلى العملاء. ويعادل الإيراد فى هذه الحالة مقدار النقدية المستلمة والحسابات القابلة التحصيل المستحقة على العملاء نتيجة عملية البيع. وبناء عليه فإنه يمكن القول أن نقطة البيع هى النقطة الزمنية التى يتحقق عندها الإيراد بالنسبه للمنشآت التجارية والصناعية، وذلك بغض النظر عما إذا

كان العميل قد قام بالسداد نقداً أو وعد بالسداد بعد فترة من الزمن طالما أنه قادر على السداد. فبفرض أن أحد المشروعات قد بدأ أعماله خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ وقد بلغت مبيعاته المحصلة نقداً ١٥٠٠٠ جنيه، والمبيعات على الحساب ٢٥٠٠٠ جنيه ويتوقع تحصيلها خلال شهر فبراير سنة ١٩٩٩، فإن إيرادات شهر يناير سنة ١٩٩٩ ستكون ٤٠٠٠٠ جنيه. وهى عبارة عن النقدية المستملة والمتوقع إستلامها من مبيعات شهر يناير سنة ١٩٩٩. وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحصيل الحسابات المستحقة على العملاء خلال شهر فبراير سنة ١٩٩٩ فانها لاتدرج كمبيعات خلال هذا الشهر. إن عملية تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء هى بمثابة عملية تغيير فى شكل الأصول ذلك لأنه يترتب عليها زيادة النقدية، ونقص أصل آخر هو العملاء مع بقاء مجموع الأصول كما هو، وبناء عليه فإنه لن يترتب على عملية التحصيل أى تغيير فى الإلتزامات أو حقوق الملكية.

ومن ناحية أخرى فإن المصروفات هى عبارة عن تكلفة السلع والخدمات المستنفذة فى سبيل الحصول على الإيرادات. ومن الأمثلة على ذلك أجور ومرتبات العاملين ومصروفات الإعلان، ومصاريف التليفونات والمياه والكهرباء، وإهلاك المبانى والمعدات. وجميع هذه العناصر تشترك فى أنها تكون عناصر ضرورية للحصول على إيرادات المشروع. وتعتبر المصروفات بمثابة تكاليف مستنفذة فى سبيل تحقيق الإيرادات. وتؤدى المصروفات إلى نقص فى حقوق الملكية، أى أنها تمثل العامل السالب فى معادلة الربح، والإيراد هو العامل الموجب فى تلك المعادلة. إن المصروفات الخاصة بفترة زمنية معينة تتحملها المنشأة من أجل تحقيق إيرادات تلك الفترة، فأجور عمال شهر يوليو ترتبط بإيرادات شهر يوليو ومن ثم ينبغى أن تعامل كمصروفات لهذا الشهر حتى ولو لم تكن تلك الأجور قد سددت فعلاً للعاملين خلال هذا الشهر. وتجدر الإشارة من ناحية أخرى إلى أنه ليس كل مبلغ مدفوع يمثل مصروفات فورية، وذلك كما هو الحال عند شراء مبنى أوشراء بضاعة لبيعها للعملاء بعد فترة

و قيام صاحب المشروع بسحب مبلغ نقدى من مشروعه لإستخدامه فى أغراض شخصية، أو سداد إلتزام مستحق على المنشأة. إن جميع تلك المدفوعات لاتمثل مصروفات. وللحكم على ما إذا كان عنصر المدفوعات يمثل مصروفات أم لا فانه ينبغى الإجابه على السؤالين التاليين :

١- هل عنصر المدفوعات قد حدث من أجل تحقيق إيراد فى الفترة المحاسبية الحالية ؟

٢- هل هذا العنصر يؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية ؟

فإذا كانت الإجابة على هذين السؤالين بنعم فإن عنصر المدفوعات سيكون مصروفاً. ويلاحظ أن المسحوبات التى يقوم بها صاحب المشروع تتشابه مع المصروفات فى أنها تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية، ولكنها تختلف عنها فى ناحية أخرى، وهى أن المصروفات تتم بهدف تحقيق الإيراد، أما المسحوبات فلا تتم بقصد تحقيق هذا الهدف. فمالك المشروع قد يقوم فى أى وقت بزيادة إستثماراته فى المشروع أو تخفيض تلك الإستثمارات. ويمكن النظر إلى هاتين العمليتين (زيادة الاستثمارات وتخفيضها) على أنهما عمليتين عكسيتين، فالاستثمار فى المشروع لايمثل إيراد والمسحوبات لاتمثل مصروفات، وتؤثر عمليات زيادة الاستثمارات فى المشروع وتخفيضها على حسابات الميزانية العمومية وليس لها علاقة بحساب النتيجة (قائمة الربح).

ويجرى العرف المحاسبى فى المشروعات الفردية على أن يكون هناك حساباً للمسحوبات يحول إليه جميع المسحوبات التى يقوم بها صاحب المشروع خلال الفترة المحاسبية، وذلك للمحافظة على الاستثمارات الأصلية فى المشروع كما هى دون تغيير خلال الفترة المحاسبية. ويحمل حساب المسحوبات بالمسحوبات النقدية ومسحوبات البضاعة التى يقوم بها صاحب المشروع، وذلك كما لو قام صاحب متجر ملابس بسحب بعض الملابس من متجره لإستخدامه الشخصى.

ويلاحظ هنا أن حساب المسحوبات يحمل بتكلفة تلك البضاعة فقط، لأنه ليس معقولا أن يكسب صاحب المشروع من نفسه. كما يحمل حساب المسحوبات بأى مدفوعات أخرى يقوم بها المشروع نيابة عن صاحب المشروع، كما لو قام المشروع بسداد فاتورة التليفون الخاصة بمنزل صاحب المشروع.

وقد سبق أن أوضحنا أن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يعتبر من المبادئ المحاسبية المقبولة فى سبيل الوصول إلى صافى الربح. ويشير إصطلاح المقابلة إلى العلاقة الوثيقة بين مصروفات معينة والإيراد المحقق نتيجة حدوث تلك المصروفات. فبفرض أن منشأة ياسر العقارية حققت إيراداً فى شكل عمولات نتيجة عمليات الوساطة فى بيع وشراء العقارات قدره ١٥٠٠٠ جنيه خلال فترة زمنية معينة، ويتطلب تحقيق هذا الإيراد القيام بالكثير من المكالمات التليفونية لتسهيل عملية البيع والشراء وقد بلغت قيمة فواتير التليفون خلال تلك الفترة ١٠٠٠ جنيه. وبناء عليه فان مصروف التليفونات يكون ذو علاقة وثيقة بالإيراد المحقق، ومن ثم ينبغى إستنزاله مع باقى المصروفات التشغيلية الأخرى مثل مصروفات الإعلان ومرتبات المساعدين عند تحديد الربح الصافى للمنشأة عن تلك الفترة المحاسبية.

ويعتبر التوقيت عاملاً هاماً فى عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إن المصروفات تحدث من أجل إنتاج الإيرادات، ومصروفات السنة ترتبط بإيرادات نفس السنة (أو الفترة المحاسبية). ونحن فى المحاسبة لانقابل مصروفات هذا العام مع مبيعات العام الماضى بسبب عدم وجود علاقة بينهما. ويتطلب التطبيق السليم لمبدأ المقابلة والقياس الدقيق للربح لكل فترة محاسبية التعرف على الإيراد وإثباته عندما يصبح هذا الإيراد مكتسباً، وإثبات المصروفات خلال الفترة المتعلقة بها تلك المصروفات بصرف النظر عن واقعة التحصيل أو السداد الخاصة بكل منهما.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٨)، مع صافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية. كما يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٨)، مع الإيراد، وتعالج المعايير المصرية والدولية الأخرى عناصر الإيرادات والمصروفات.

٣- ربط الإيرادات والمصروفات بالفترات الزمنية :

سبق أن ذكرنا أن الميزانية العمومية توضح المركز المالى للمشروع فى لحظة معينة، أما قائمة الربح (حساب النتيجة) فتوضح نتائج أعمال المشروع خلال فترة زمنية معينة، وفى حقيقة الأمر فإن مفهوم الربح لايكون له معنى إلا إذا إرتبط بفترة زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، إذا قلنا أن أحد المشروعات حقق ربحا صافياً قدره ١٠٠٠٠ جنيه، فإن هذه العبارة لاتكون واضحة تماما، وإنما يتطلب الأمر ربط هذا الربح المحقق بالفترة الزمنية التى تحقق خلالها هذا الربح، كأن يقال أن المشروع حقق ربحاً صافياً قدره ١٠٠٠٠ جنيه خلال شهر أو سنة أو أى فترة أخرى.

ويجرى العرف المحاسبى على تقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة تعرف باسم الفترة المحاسبية وهى عادة سنة، وتقوم المشروعات بإعداد حسابات ختامية سنوية. وتقوم المشروعات الناجحة بإعداد قوائم داخل ربع سنوية أو شهرية. إن إدارة المشروع تريد أن تعرف من شهر إلى آخر ما إذا كان الإيراد يزيد أو ينخفض، وما إذا كانت المصروفات فى المستوى المتوقع لها أم لا. وتقوم الإدارة الناجحة عادة ببعض المقارنات الشهرية بالنسبة للربح فهى تقارن صافى ربح الشهر الحالى مع ربح الشهر السابق، وربح الشهر الحالى مع ربح نفس الشهر من العام الماضى، أو تقارن الربح الفعلى مع الربح المخطط أو المتوقع، وذلك فى محاولة لتحسين الأرباح وتحقيق أهداف المشروع.

ويشير إصطلاح الفترة المحاسبية إلى البعد الزمنى الذى تغطيه الحسابات الختامية (قائمة الربح) وهى يمكن أن تكون شهر أو ربع سنة أو نصف سنة أو سنة كاملة. وتغطى كثير من قوائم الربح فى المنشآت الفردية عادة سنة ميلادية تنتهى عادة فى ٣١ ديسمبر من كل عام. وليس من الضرورى بحال من الأحوال أن تنتهى السنة المالية للمشروع فى ٣١ ديسمبر من كل عام إنما يمكن إختيار أى تاريخ آخر لنهاية السنة المالية يكون أكثر ملائمة لأعمال المشروع. ويتحدد هذا التاريخ الملائم عادة بالنظر إلى حجم البضاعة المخزونة لدى المشروع، فإنه يكون ملائماً إنتهاء السنة المالية فى التاريخ الذى يصل فيه مخزون البضاعة إلى أدنى حد ممكن، وذلك للتخفيف من أعباء جرد المخزون والتحقق من وجوده وهى من الأمور الهامة عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وتجدر الإشارة إلى أن السنة المالية لشركات قطاع الأعمال العام فى مصر تنتهى فى الوقت الحاضر فى ٣٠ يونيو من كل عام، وذلك لربط حسابات تلك الشركات بالموازنة العامة للدولة والتى تنتهى فى هذا التاريخ أيضا.

ويلاحظ أن تشغيل أى مشروع ينطوى على تدفق لانهائى من العمليات، وكثير من تلك العمليات يبدأ فى فترة زمنية معينة ولكنه يؤثر على عدة فترات تالية. فعلى سبيل المثال تعد بوالص التأمين لتغطى فترة طويلة هى عادة ٣٦ شهر (ثلاث سنوات) فى هذه الحالة يتطلب تخصيص تكاليف التأمين على الفترات المستفيدة منها تحديد تكلفة التأمين الشهرية، فإذا كان مبلغ التأمين ٣٦٠ جنيه، فان مصروف التأمين الشهرى سيكون ١٠ جنيه. وهناك بعض العمليات التى يمكن تقسيمها بدقة على الفترات المستفيدة منها كما هو الحال بالنسبة لتكاليف التأمين. إن قيام المشروع بشراء مبنى أو شراء بعض الأثاث أو المعدات أو السيارات هى عمليات إقتناء أصول بقصد الحصول منها على خدمات ومنافع خلال فترة طويلة من الزمن. ولايستطيع أى شخص أن

يحدد بدقة تامة عدد السنوات أو الفترات التى سيحصل فيها المشروع على خدمات من تلك الأصول، إن تحديد الحياة الإنتاجية لهذه الأصول طويلة الأجل يكون من الأمور الصعبة، والتى يلعب التقدير والخبرة الشخصية فيها دوراً كبيراً فى الحياة العملية. ورغم تلك الصعوبة، فإن قياس الربح الصافى الذى يحققه المشروع يتطلب تقدير الجزء من قيمة الأصل الذى ينبغى أن يحمل على إيرادات الفترة الحالية، أو تحديد الجزء من قيمة الأصل طويل الأجل المستنفذ فى سبيل تحقيق إيرادات الفترة الحالية. ونظراً لأن عملية تخصيص تكاليف الأصول على الفترات المحاسبية تنطوى على بعض العناصر التقريبية التى تلعب الخبرة العملية دوراً كبيراً فيها فإن رقم الربح الصافى الخاص بأى فترة زمنية خلال حياة المشروع سيكون بمثابة رقم تقريبى وليس رقما محددا بصفة قطعية مؤكدة. إن تحقيق الدقة التامة فى قياس ربح المشروع يتطلب كما سبق أن ذكرنا الانتظار حتى نهاية الحياة الإنتاجية للمشروع وتصفية أعماله، وتحديد ربحه بدقة بناء على ذلك. إنه لابد من التضحية بجزء من الدقة للوصول إلى نتائج أعمال المشروع فى وقت ملائم دون الانتظار حتى تصفية أعماله، بعد العديد من السنوات. وتجدر الإشارة فى هذا الصدد إلى أنه طالما أن المشروع مستمر فى أعماله فإن أى خطأ أو تقريب فى أى فترة محاسبية سيتم تصحيحه تلقائياً خلال الفترة أو الفترات التالية. إن المحاسبة تحاول الوصول إلى أفضل تقريب للربح الصافى الذى يحققه المشروع فى ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة والمطبقة بصفة متجانسة من فترة محاسبية إلى أخرى. وتعمل المنظمات المهنية التى تشرف على مهنة المحاسبة على توجيه المحاسبين وهم بصدد القيام بكثير من العناصر التقديرية التى يقومون بها بصدد قياس الربح وتصوير القوائم المالية للمشروعات المختلفة.

٤ – قواعد تحديد المدين والدائن للمصروفات والإيرادات :

سبق أن ذكرنا أن الإيرادات تمثل زيادة فى حقوق الملكية، والمصروفات هى بمثابة تخفيض فى حقوق الملكية. وتستخدم هذه العلاقة لوضع قواعد تحديد المدين والدائن بالنسبة للإيرادات والمصروفات. إن تسجيل الإيرادات

والمصروفات يتطلب توسعاً بسيطاً فى قواعد تحديد المدين والدائن التى سبق عرضها فى الفصل السابق. وقد سبق أن ذكرنا أن قواعد معالجة الزيادة أو النقص فى حقوق الملكية هى :

تسجل الزيادة فى حقوق الملكية كعناصر دائنة.

يسجل النقص فى حقوق الملكية كعنصر مدين.

وينبغى توسيع تلك القاعدة لتغطى عناصر الإيرادات والمصروفات، ذلك لأنه طالما أن الإيراد يمثل زيادة فى حقوق الملكية فإنه يسجل دائناً، وطالما أن المصروفات تمثل نقصاً فى حقوق الملكية فانها تسجل مدينة.

ونظرا لأن عمليات الإيرادات والمصروفات تحدث بصفة مستمرة ومتكررة فى معظم أنواع المشروعات، فانه من الضرورى تبويب وتصنيف هذه العناصر بصورة منتظمة. ويتحقق هذا التبويب عن طريق الإحتفاظ بحساب أستاذ مستقل لكل نوع رئيسى من الإيرادات والمصروفات. فعلى سبيل المثال يحتفظ كل مشروع بحساب مستقل لمصروفات الإعلان وحساب آخر لمصروفات التليفون وحساب للأجور والمرتبات وحساب لمصروفات الإيجار وحساب لمصروفات إستهلاك الكهرباء وغير ذلك من الحسابات. وفى نهاية الفترة المحاسبية يوضح الحساب إجمالى المصاريف التى تمت خلال الفترة، ويكون رصيد كل حساب من هذه الحسابات عادة مدينا. ويظهر كل رصيد من تلك الأرصدة كمفردة من مفردات حساب النتيجة (قائمة الربح).

وتكون حسابات الإيرادات أقل عدداً من حسابات المصروفات. فالمنشأة الصغيرة مثل منشأة ياسر العقارية المعروضة هنا سيكون لديها حساب واحد أو أثنين من الإيرادات مثل العمولة المكتسبة من عمليات شراء وبيع العقارات، والعمولة المكتسبة من أعمال الوساطة فى عمليات تأجير العقارات نيابة عن العملاء، وعمولة إدارة العقارات نيابة عن العملاء.

٥- تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات :

بيننا فى الفصل السابق كيفية تسجيل العمليات الخاصة بتكوين منشأة ياسر العقارية والحصول على الأصول، وسنستمر فى متابعة هذا المثال ونوضح

كيفية تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات الخاصة به من الناحية المحاسبية.
إن أى مشروع بعد أن يتم تكوينه وتهيئة موارده للعمل والإنتاج يبدأ فى تحمّل بعض المصروفات، ويكتسب بعض الإيرادات. وقد سبق أن ذكرنا أن الهدف من تكوين منشأة ياسر العقارية هو القيام بأعمال الوساطة فى شراء وبيع العقارات فهى لاتقوم بالشراء أو البيع لنفسها، وهى تحصل مقابل القيام بأعمال الوساطة على عمولة من البائع قدرها ٥ ٪ من ثمن بيع العقار المباع.
وقد سبق أن بينا بعض عمليات الإيرادات والمصروفات التى قامت بها المنشأة وهى :

١- حصلت المنشأة فى ١٩٩٩/٢/٢٠ على عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه نتيجة بيع أحد العقارات لأحد العملاء، وقد تم تحصيل القيمة نقداً.
٢- فى ١٩٩٩/٢/٢٨ إكتسبت المنشأة عمولة قدرها ٢٤٠٠٠ جنيه نظير الوساطه فى بيع أحد العقارات، وقد تم الاتفاق مع البائع على تحصيل هذا المبلغ خلال أربعة شهور من تاريخ اتمام الصفقة.
٣- فى يوم ١٩٩٩/٣/٥ سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً كمصاريف إعلان عن العقارات التى تقوم ببيعها لحساب عملائها.
٤- كان هناك مرتب مستحق للموظف الذى يعمل فى المنشأة فى نهاية شهر مارس قدره ٥٠٠ جنيه.
٥- فى أول ابريل سحب صاحب المنشأة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من المنشأة لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.

وبفرض أن المنشأة قامت بالعمليات الإضافية التالية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات خلال شهر ابريل سنة ١٩٩٩.

٦- فى ١٥ ابريل سنة ١٩٩٩ وصل إلى المنشأة فاتورة إعلان فى الصحف عن بعض العقارات بلغت قيمتها ٢٠٠٠ جنيه وقد اتفق على سداد هذه الفاتورة فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩.
٧- عينت المنشأة أحد العمال للمساعدة فى أعمالها فى أول ابريل بمرتب قدره ١٠٠ جنيه شهرياً، وقد سددت المنشأة إجمالى المرتبات الخاصة بشهر إبريل (٦٠٠ جنيه) فى نهاية الشهر.

٨- فى نهاية الشهر تسلمت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه مستحقة حتى ٣٠ ابريل سنة ١٩٩٩، على أن يتم سداد تلك القيمة فى ١٥/٥/١٩٩٩.

٩- قررت المنشأة معالجة الفوائد المستحقة على القرض حتى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩.

وسنقوم بتوضيح كيفية تسجيل العمليات السابقة من الناحية المحاسبية. ويلاحظ هنا أن كل عملية من تلك العمليات تؤثر على قائمة الربح وفى نفس الوقت تؤثر على بعض الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية. ويتسق هذا المنطق مع مناقشتنا السابقة الخاصة بتحديد مفهوم الإيرادات والمصروفات. إن تسجيل عمليات الإيرادات يترتب عليها زيادة الأصول المستلمة مقابل الحصول على الإيراد (نقدية أو عملاء) وبالتالى فإن تلك الأصول ستجعل مدينة وسيكون حساب الإيراد دائناً. وعند تسجيل عمليات المصروفات فإن حساب المصروف سيكون مدينا (سيجعل مدين) لأنه سيزيد بقيمة المصروف على أن يجعل أحد حسابات الميزانية (النقدية أو حساب إلتزام) دائناً. وتطبيقا لهذه القاعدة نوضح فيما يلى كيفية معالجة العمليات الخاصة بمنشأة ياسر العقارية حتى نهاية شهر ابريل سنة ١٩٩٩ :

العملية رقم (١) :

فى ٢٠/٢/١٩٩٩ تحصيل عمولة نقدا بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة أصل هو النقدية.	زيادة الأصول تسجل مدينة	مدين : النقدية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.
اكتساب إيراد (زيادة حقوق الملكية).	الإيراد المكتسب يسجل دائناً (زيادة حقوق الملكية).	دائن: العمولة المكتسبة على عمليات البيع بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٢) :

فى ١٩٩٩/٢/٢٨ اكتسبت المنشأة عمولة مؤجل تحصيلها لمدة أربعة شهور بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة أصل هو المدينون	زيادة الأصول تسجل مدينة	مدين : المدينون بملبغ ٢٤٠٠٠ جنيه.
إكتساب إيراد (زيادة حقوق الملكية).	إكتساب الإيراد يسجل دائنا.	دائن : العمولة المكتسبة على عمليات البيع بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٣) :

فى ١٩٩٩/٣/٥ سددت المنشأة نقداً مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان عن العقارات التى تقوم ببيعها لعملائها :

التحليل	القاعدة	القيد
تكلفة الإعلان تمثل مصروف وقد حدث فيه زيادة	المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية وتسجل مدينة	مدين : مصروفات الإعلان بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
نقص فى أصل هو النقدية	نقص فى الأصول ويسجل دائناً	دائن : النقدية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٤) :

في ٣١ مارس ١٩٩٩ كان هناك مرتب مستحق لأحد الموظفين بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

التحليل	القاعدة	القيد
مصروفات المرتبات والأجور زادت.	الزيادة في المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية وتسجل مدينة.	مدين: مصروفات الأجور والمرتبات بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
ظهور حساب إلتزام مستحق للموظف الذى لم يحصل على مرتبة.	الزيادة في الإلتزامات تسجل دائنة.	دائن: المرتبات المستحقة بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

العملية رقم (٥) :

في ١٩٩٩/٤/٥ سحب صاحب المنشأة مبلغ ٣٠٠٠ جنيه نقداً لإستخدامه في أغراضه الشخصية :

التحليل	القاعدة	القيد
المسحوبات تمثل تخفيض حقوق الملكية وقد زادت بالمبلغ المسحوب.	زيادة المسحوبات تسجل مدينة.	مدين: المسحوبات بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
نقص في أصل هو النقدية	نقص الأصول يسجل دائناً.	دائن: النقدية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٦) :

في ١٩٩٩/٤/٥ إستحقت فاتورة إعلان بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وقد تأجل السداد حتى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩ :

التحليل	القاعدة	القيد
مصروفات الإعلان تزيد	زيادة المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية وتسجل مدينة.	مدين: مصروفات الإعلان بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.
ظهور إلتزام مستحق بقيمة الفاتورة غير المسددة.	زيادة الإلتزامات تسجل دائنة.	دائن: الدائنون بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

العملية رقم (٧) :

سددت المنشأة فى ٣٠ ابريل ١٩٩٩ إجمالى المرتبات الخاصة بشهر إبريل وهى ٦٠٠ جنيه (مرتب الموظف ٥٠٠ جنيه ومرتب العامل ١٠٠ جنيه) :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف المرتبات	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدين: مصروفات الأجور والمرتبات بمبلغ ٦٠٠ جنيه.
نقص فى أصل هو النقدية.	نقص الأصول يسجل دائناً.	دائن النقدية بمبلغ ٦٠٠ جنيه.

العملية رقم (٨) :

فى ٣٠ ابريل ١٩٩٩ تسلمت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه على أن يتم السداد فى ١٩٩٩/٥/١٥ :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف التليفون.	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدين: مصاريف التليفون بمبلغ ١٥٠ جنيه.
ظهور إلتزام مستحق هو الدائنون.	زيادة الإلتزامات تسجل دائنة.	دائن: الدائنون بمبلغ ١٥٠ جنيه.

العملية رقم (٩) :

معالجة مصاريف الفوائد المستحقة على القرض بمعدل ١٤,٤ ٪ سنوياً وذلك عن المدة من تاريخ الإقتراض حتى نهاية شهر إبريل ١٩٩٩ .

سبق أن ذكرنا أن منشأة ياسر العقارية حصلت على قرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٤٫٤ ٪ سنويا. ويترتب على الحصول على هذا القرض وجود مصاريف فوائد ينبغى أن تحمل على حساب النتيجة ضمن باقى عناصر المصروفات، حتى ولو لم تكن هذه الفائدة قد سددت بعد. وفى حقيقة الأمر فان هذه الفائدة ينبغى إثباتها محاسبيا فى نهاية كل شهر، ذلك

لأن البنوك تقوم عادة بتحميل عملائها بالفائدة المستحقة عليهم فى نهاية كل شهر. ويتم تحديد الفائدة الخاصة بالشهور المختلفة على النحو التالى :

فائدة مستحقة عن شهر يناير $= ٥٠٠٠٠ \times \frac{١٤٤}{١٠٠٠} \times \frac{٢٨}{٣٦٠} = ٥٦٠$ جنيه.

فائدة مستحقة عن شهر فبراير $= ٥٠٠٠٠ \times \frac{١٤٤}{١٠٠٠} \times \frac{٣٠}{٣٦٠} = ٦٠٠$ جنيه.

فائدة مستحقة عن شهر مارس $= ٥٠٠٠٠ \times \frac{١٤٤}{١٠٠٠} \times \frac{٣٠}{٣٦٠} = ٦٠٠$ جنيه.

فائدة مستحقة عن شهر ابريل $= ٥٠٠٠٠ \times \frac{١٤٤}{١٠٠٠} \times \frac{٣٠}{٣٦٠} = ٦٠٠$ جنيه.

مجموع الفائدة المستحقة حتى نهاية شهر ابريل ١٩٩٩ = ٢٣٦٠ جنيه

ويظهر تحليل تلك العملية وقواعد معالجتها على الصورة التالية :

التحليل	القاعدة	القيد
زيادة فى مصاريف الفوائد	زيادة المصروفات تسجل مدينة.	مدين : مصاريف الفوائد بمبلغ ٢٣٦٠ جنيه.
ظهور إلتزام مستحق هو الفوائد المستحقة.	زيادة الإلتزامات تسجل دائنة.	دائن : الفوائد المستحقة بمبلغ ٢٣٦٠ جنيه.

وفى الحياة العملية ينبغى إثبات الفوائد فى السجلات المحاسبية فى نهاية كل شهر. وإن كان هناك بعض المنشآت يقوم باثباتها فى نهاية الفترة المحاسبية، ولكن معالجة الفوائد المستحقة شهريا يسمح بإعداد قوائم مالية شهرية أكثر دقة، هذا فضلا عن أن هذا الإجراء يتفق مع طبيعة مصروفات الفوائد التى تستحق بمرور الزمن.

ونسجل قيود اليومية للعمليات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات بناء على هذا التحليل على الصورة التالية :

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٥٠٠٠		١	من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٢/٢٠
	١٥٠٠٠	٦٠	إلى حـ/ العمولة المكتسبة على عمليات البيع	
			إثبات العمولة المحصلة نقدا على بيع بعض العقارات لحساب العملاء.	
٢٤٠٠٠		٣	من حـ/ المدينـــون	١٩٩٩/٢/٢٨
	٢٤٠٠٠	٦٠	إلى حـ/ العمولة المكتسبة على عمليات البيع	
			إثبات العمولة المحصلة نقدا على بيع بعض العقارات لحساب العملاء.	
٥٠٠٠		٧٠	من حـ/ مصاريف الإعلان	١٩٩٩/٣/٥
	٥٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			سداد مصاريف الإعلان التى قامت بها المنشأة.	
٥٠٠		٧١	من حـ/ الأجور والمرتبات	١٩٩٩/٣/٣١
	٥٠٠	٣٤	إلى حـ/ المرتبات المستحقة	
			إثبات المرتب المستحق للموظف عن شهر مارس	
٣٠٠٠		٥٢	من حـ/ مسحوبات ياسر	١٩٩٩/٤/١
	٣٠٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			إثبات المسحوبات الشخصية التى قام بها صاحب المنشأة.	
٢٠٠٠		٧٠	من حـ/ مصاريف الإعلان	١٩٩٩/٤/٥
	٢٠٠٠	٣١	إلى حـ/ الدائنـــون	
			إثبات مصاريف الإعلان المستحقة.	
٦٠٠		٧١	من حـ/ الأجور والمرتبات	١٩٩٩/٤/٣٠
	٦٠٠	١	إلى حـ/ النقدية	
			إثبات الإجور والمرتبات المسددة عن شهر ابريل سنة ١٩٩٩.	
١٥٠		٧٢	من حـ/ مصاريف التليفون	١٩٩٩/٤/٣٠
	١٥٠	٣١	إلى حـ/ الدائنـــون	
			إثبات مصاريف الإعلان المستحقة عن شهر ابريل	
٢٣٦٠		٧٦	من حـ/ مصاريف الفوائد	١٩٩٩/٤/٣٠
	٢٣٦٠	٣٥	إلى حـ/ الفوائد المستحقة	
			إثبات مصاريف الفوائد عن الشهور من يناير وحتى ١٩٩٩/٤/٣٠.	

وتجدر الإشارة إلى أن الحسابات فى دفتر الأستاذ تتابع بنفس الترتيب الذى تظهر به تلك الحسابات فى القوائم المالية، وتدرج الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية أولاً (الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية) ثم يلى ذلك الحسابات التى تظهر فى قائمة الربح (الحساب الختامى) وهى الإيرادات والمصروفات، وذلك على النحو السابق عرضه عند مناقشة الدليل الحسابى لحسابات دفتر الأستاذ فى الفصل السابق.

وطالما أن ميزان المراجعة هو عبارة عن كشف بأرصدة الحسابات التى تظهر فى دفتر الأستاذ فإن الحسابات ستتابع فى هذا الميزان بنفس الترتيب الموجود فى هذا الدفتر. ويؤدى ترتيب ميزان المراجعة بهذه الصورة إلى تسهيل مهمة إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية من هذا الميزان، كما أن هذا الترتيب يجعل من السهولة بمكان الرجوع إلى أى حساب بدفتر الأستاذ.

وبترحيل القيود السابقة المتعلقة بعمليات الإيرادات والمصروفات إلى حسابات دفتر الأستاذ التى سبق ترحيل عمليات تكوين المنشأة إليها فان هذه الحسابات المستمرة (التى تشتمل على جميع عمليات المشروع حتى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩ تظهر على الصورة التالية :

النقدية حساب رقم ١

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال	١	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/٣	إيداع المحصل من القرض بالصندوق	١	٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٠	تسديد ثمن المبنى والأرض	١		٦٥٠٠٠	٨٥٠٠٠
١٩٩٩/١/١٥	المحصل من حسابات المدينون.	١	١٥٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١/١٦	المسدد للدائنين.	١		١١٠٠٠	٨٩٠٠٠
١٩٩٩/١/٢٠	العمولة المكتسبة على عملية البيع.	٢	١٥٠٠٠		١٠٤٠٠٠
١٩٩٩/٣/٥	مصاريف إعلان مسددة	٢		٥٠٠٠	٩٩٠٠٠
١٩٩٩/٤/١	مسحوبات السيد ياسر النقدية	٢		٣٠٠٠	٩٦٠٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	أجور ومرتبات شهر ابريل			٦٠٠	٩٥٤٠٠

المدينـــون حساب رقم ٢

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣١	قيمة بيع نصف الأراضى والمبانى	١	٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠
١٩٩٩/٢/١٥	المحصل من الرصيد المستحق	١		١٥٠٠٠	١٧٥٠٠
١٩٩٩/٢/٢٨	العمولة المكتسبة على عمليات البيع	٢	٢٤٠٠٠		٤١٥٠٠

الأراضى حساب رقم ١٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	شراء الأرض المقام عليها المبنى	١	٤١٠٠٠		٤١٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)	١		٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠

المبانى حساب رقم ١١

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٠	قيمة شراء المبنى	١	٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠
١٩٩٩/١/٣١	المستبعد نتيجة البيع (النصف)	١		١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

الأثاث حساب رقم ١٥

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٥	شراء الأثاث اللازم للمكتبة	١	٢٢٢٠٠		٢٢٢٠٠

الدائنــــون حساب رقم ٣١

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١٥	قيمة الأثاث المشترى اليوم	١		٢٢٢٠٠	٢٢٢٠٠
١٩٩٩/٢/١٦	المسدد من الرصيد المستحق	١	١١٠٠٠		١١٢٠٠
١٩٩٩/٤/٥	مصاريف إعلان مستحقة	٢		٢٠٠٠	١٣٢٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	قيمة فاتورة تليفون مستحقة	٢		١٥٠	١٣٣٥٠

القرض حساب رقم ٣٣

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/٣	قيمة المقترض من بنك	١		٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

المرتبات المستحقة حساب رقم ٣٤

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٣/٣١	مرتب المدير عن شهر مارس	٢		٥٠٠	٥٠٠

الفوائد المستحقة حساب رقم ٣٥

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٤/٢٠	الفوائد المستحقة حتى نهاية ابريل	٢		٢٣٦٠	٢٣٦٠

رأس مال ياسر حساب رقم ٥٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١/١	إيداع رأس المال بصندوق المنشأة	١		١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

مسحوبات ياسر حساب رقم ٥٢

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٤/١	المسحوبات النقدية للسيد ياسر	٢	٣٠٠٠		٣٠٠٠

عمولة مكتسبة على عمليات البيع حساب رقم ٦٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٢/٢٠	قيمة العمولة المحصلة على عملية البيع	٢		١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
١٩٩٩/٢/٢٨	قيمة العمولة المستحقة على ...	٢		٢٤٠٠٠	٣٩٠٠٠

مصاريف الإعلان حساب رقم ٧٠

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٣/٥	مصاريف مسددة نقدا	٢	٥٠٠٠		٥٠٠٠
١٩٩٩/٤/٥	مصاريف إعلان على الحساب	٢	٢٠٠٠		٧٠٠٠

الأجور والمرتبات حساب رقم ٧١

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٣/٣١	مرتب المدير عن شهر مارس	٢	٥٠٠		٥٠٠
١٩٩٩/٤/٣٠	أجور خاصة بشهر ابريل	٢	٦٠٠		١١٠٠

مصاريف التليفون حساب رقم ٧٢

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٤/٣٠	قيمة فاتورة التليفون المستحقة	٢	١٥٠		١٥٠

مصاريف الفوائد حساب رقم ٧٦

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٤/٣٠	قيمة مصاريف الفوائد حتى ٤/٣٠	٢	٢٣٦٠		٢٣٦٠

ويظهر ميزان المراجعة لهذه المنشأة فى ١٩٩٩/٤/٣٠ على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية
ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/٤/٣٠

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٩٥٤٠٠		نقدية
٤١٥٠٠		مدينون
٢٠٥٠٠		أراضى
١٢٠٠٠		مبانى
٢٢٢٠٠		أثاث
	١٣٣٥٠	دائنون
	٥٠٠	مرتبات مستحقة
	٢٣٦٠	فوائد مستحقة
	٥٠٠٠٠	قرض
	١٠٠٠٠٠	رأس مال ياسر
٣٠٠٠		مسحوبات ياسر
	٣٩٠٠٠	عمولة مكتسبة على عمليات البيع
٧٠٠٠		مصاريف إعلان
١١٠٠		أجور ومرتبات
١٥٠		مصاريف تليفون
٢٣٦٠		مصاريف فوائد
٢٠٥٢١٠	٢٠٥٢١٠	

٥- تسجيل المصروفات غير النقدية - الإهلاك:

يتضمن ميزان المراجعة السابق كل المصروفات التى تتطلب مدفوعات نقدية مثال ذلك مصروفات الإعلان والأجور والمرتبات ومصاريف التليفون، ولكنه لايتضمن أى مصاريف مقابل إستخدام المبنى الذى تشغله المنشأة، وهو مايعرف باسم مصروف الإهلاك. ويعنى إصطلاح الإهلاك التحول المنتظم لتكلفة الأصل إلى مصروف الإهلاك لايتطلب تدفق نقدى يخرج من المنشأة إلا أنه يمثل عبء ومصروف حقيقى لايمكن تجنبه. ويترتب على تجاهل عنصر الإهلاك وعدم تسجيله فى السجلات المحاسبية تخفيض المصروفات الكلية للمشروع، وبالتالى المغالاة فى رقم الربح الذى يحققه المشروع.

لقد سبق أن ذكرنا أن منشأة ياسر العقارية حصلت على مبنى تكلفته ٢٤٠٠٠ جنيه وإذا فرضنا أن الحياة الإنتاجية لهذا المبنى هى عشرين سنة، فبناء على ذلك يمكن القول أن المنشأة دفعت هذه القيمة مقابل الإنتفاع بالمبنى لمدة عشرين سنة. إن الغرض من شراء المبنى هو توفير مكان تنفذ فيه عمليات المشروع، وبالتالى الحصول على إيراد. وبعد عشرين سنة تكون قيمة المبنى قد استنفذت ولايكون لإستخدامه أى قيمة. ويمكن القول بهذا الصدد أن المنشأة قد حصلت على خدمات الإقامة لمدة عشرين سنة بمبلغ قدره ٢٤٠٠٠ جنيه. وبناء على ذلك فانه من الضرورى أن يتم إستنفاذ جزء من هذه التكلفة الكلية للمبنى سنوياً. فاذا إفترضنا أن عمليات كل سنة ينبغى أن تحمل بمبلغ متساوى من التكلفة للمبنى (طريقة القسط الثابت للإهلاك) فإن مصروف الإهلاك السنوى سيكون $\frac{١}{٢٠}$ من مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه أى (١٢٠٠ على ١٢ شهر)، وهناك طرق أخرى لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل سنتعرض لها بالتفصيل فيما بعد.

ويجرى العمل فى كثير من الشركات الناجحة على إثبات الإهلاك

شهريا، وذلك لإعداد قوائم مالية دورية تصور نتيجة الأعمال بصورة سليمة، وفى البعض الآخر إلى عدم تعبير القوائم المالية الشهرية عن نتيجة الأعمال بصورة دقيقة. واذا رجعنا إلى منشأة ياسر العقارية وإفترضنا أن المنشأة تقوم بحساب الإهلاك وتسجيله محاسبياً كل شهر مع إفتراض أن الإهلاك يحسب من الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه الحصول على الأصل بالكامل بصرف النظر عن يوم الشراء أى أن المنشأة تتبع سياسة عدم حساب الإهلاك عن كسر من الشهر. فى هذا الحالة سيظهر قيد تسجيل إهلاك المبانى الشهرى على الصورةالتالية

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٠٠		٧٤	من حـ/ مصروفات إهلاك المبانى	نهاية الشهر
	١٠٠	١٢	إلى حـ/ مجمع إهلاك مبانى	
			تسجيل قيمة إهلاك المبانى عن شهر ...	

وسيكرر هذا القيد فى نهاية كل شهر بنفس المبلغ. ويظهر حساب مصروف الإهلاك فى قائمة الدخل (حساب النتيجة) فى مفردة مستقلة عن باقى عناصر المصروفات الأخرى وهى الإعلان والمهايا والأجور ومصاريف التليفون وغيرها . أما حساب مجمع الإهلاك فيعتبر بمثابة حساب تقييم ويظهر فى الميزانية العمومية مطروحاً طرحاً شكلياً من قيمة المبانى وذلك على النحوالتالى:

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٢/٢٨

٢٤٠٠٠ مبانى (تكلفة)

١٥٠ – مجمع إهلاك

٢٣٨٥٠

ويلاحظ أنه يمكن جعل حساب المبانى دائناً فى قيد اليومية السابق، وذلك بدلاً من حساب مجمع إهلاك المبانى وستكون النتيجة واحدة فى كلتا الحالتين وهى ظهور صافى قيمة الأصل بمبلغ ٢٣٨٥٠ جنيه. وقد جرى العرف المحاسبى على تجميع الإهلاك فى حساب مجمع الإهلاك بدلاً من إستنزاله مباشرة من حساب الأصل، وذلك حتى نتعرف على التكلفة الأصلية للأصل فى أى وقت ونبين الإهلاك المجمع حتى تاريخ معين.

وتجدر الإشارة إلى أن جميع الأصول القابلة للإهلاك تعامل بنفس الطريقة، وهى أصلاً جميع الأصول طويلة الأجل فيما عدا الأراضى، لأنه لا يمكن القول أن الأراضى تستهلك بالاستعمال. وبناء على ذلك فإنه ينبغى تحديد الإهلاك الشهرى الخاص بالأثاث بالنسبة لحالة منشأة ياسر العقارية المعروضة فى هذا الفصل. فقد سبق أن ذكرنا أن هذه المنشأة حصلت على أثاث قيمته ٢٢٢٠٠ جنيه وبفرض أن الحياة الإنتاجية لهذا الأثاث تقدر بعشر سنوات فيكون عبء الإهلاك السنوى للأثاث هو ٢٢٢٠ جنيه (٢٢٢٠٠÷ ١٠) ويكون العبء الشهرى للإهلاك هو ١٨٥ جنيه (٢٢٢٠÷ ١٢). وبفرض عدم إحتساب العبء الشهرى للإهلاك عن الشهر الأول للشراء أو عن كسور الشهر فان قيد تسجيل الإهلاك الشهرى للأثاث يظهر على الصورة التالية:

صفحة رقم ... **اليومية العامة**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
١٨٥			من حـ/ مصروفات إهلاك الأثاث	نهاية الشهر
	١٨٥		إلى حـ/ مجمع إهلاك الأثاث	
			تسجيل قيمة إهلاك الأثاث عن شهر ...	

وترى بعض الشركات عدم تسجيل الإهلاك محاسبياً إلا فى نهاية الفترة المحاسبية، وفى حالة إعداد قوائم دورية عن فترة قصيرة فإنهم يدرجون الإهلاك فى هذه القوائم بصورة بيانية، وعموماً فإنه إذا كانت سياسة المنشأة تقوم على إثبات الإهلاك محاسبيا فى نهاية الفترة المحاسبية، فإن القيد سيأخذ الشكل السابق، ولكن المبلغ سيمثل فى هذه الحالة عبء الإهلاك السنوى. ويلاحظ أن الإهلاك يبدأ حسابه من الوقت الذى يصبح فيه الأصل صالحاً للعمل والإنتاج، وترى كثير من الشركات حساب الإهلاك عن شهور كاملة وذلك تجنبا لمشاكل تحديد الإهلاك عن الأيام أو عن كسور الشهر، رغم أنه لايوجد مايمنع من الناحية النظرية من حساب الإهلاك على أساس يومى. ومن الممكن إتباع أى أسلوب من هذه الأساليب فى الحياة العملية بشرط إستمرار إستخدامة من فترة إلى أخرى.

ويطلق على قيد اليومية الذى يسجل الإهلاك بمقتضاه إصطلاح قيد تسوية وهذه التسويات تكون ضرورية فى نهاية كل شهر إذا كانت المنشأة نقوم بإأعداد قوائم مالية شهرية، أو قد يقتصر القيام بتلك التسويات على نهاية السنة المالية، وسنعرض فى دراستنا لكثير من قيود التسوية التى تعد بمناسبة إعداد القوائم المالية، وذلك لتوفير البيانات الدقيقة اللازمة لإعداد تلك القوائم.

وبعد تسجيل كافة قيود التسوية الضرورية وترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ فإنه ينبغى إعداد ميزان مراجعة معدل للتأكد من أن حسابات الأستاذ مازالت متوازنة. ويوفر ميزان المراجعة المعدل قائمة كامله بأرصده جميع الحسابات التى ستستخدم فى إعداد القوائم المالية. وقد سبق أن أوضحنا أن اهلاك المبانى الشهرى فى منشأة ياسر العقارية يبلغ ١٠٠ جنيه وان إهلاك الأثاث الشهرى يبلغ ١٨٥ جنيه وأفترضنا أن هذه المنشأة تبدأ فى حساب الأهلاك إعتباراً من الشهر التالى الذى تحصل فيه على الأصل أى أنها ستسجل الإهلاك إعتباراً من شهر فبراير سنة ١٩٩٩ وبالتالى فإنه سيكون

هناك قيد تسوية خاص بإثبات إهلاك المبانى بمبلغ ١٠٠ جنيه فى نهاية شهر فبراير وقيد مماثل فى نهاية شهر مارس وقيد آخر فى نهاية شهر أبريل. ويترتب على تسجيل تلك القيود الثلاثة فى نهاية كل شهر أن رصيد حساب مصاريف إهلاك المبانى سيبلغ فى نهاية شهر إبريل ما قيمته ٣٠٠ جنيه (١٠٠ ×٣)، كما أن رصيد حساب مجمع إهلاك الأثاث حيث سيكون دائناً بنفس القيمة. وينطبق هذا الكلام على إهلاك الأثاث حيث سيكون هناك ثلاثة قيود شهرية كل منها بمبلغ ١٨٥ جنيه تعد فى نهاية فبراير ومارس وإبريل، وبناء عليه سيكون رصيد حساب مصاريف إهلاك الأثاث ٥٥٥ جنيه فى نهاية شهر إبريل سنة ١٩٩٩ (١٨٥ ×٣) وسيكون رصيد حساب مجمع إهلاك الأثاث دائناً بنفس هذا المبلغ. وبناء على تلك المعلومات فإن ميزان المراجعة المعدل الخاص بمنشأة ياسر العقارية فى ١٩٩٩/٤/٣٠ سيظهر على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

ميزان المراجعة فى ٣٠/٤/١٩٩٩

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٩٥٤٠٠		نقدية
٤١٥٠٠		مدينون
٢٠٥٠٠		أراضى
١٢٠٠٠		مبانى
	٣٠٠	مجمع إهلاك مبانى
٢٢٢٠٠		أثاث
	٥٥٥	مجمع إهلاك أثاث
	١٣٣٥٠	دائنون
	٥٠٠	مرتبات مستحقة
	٢٣٦٠	فوائد مستحقة
	٥٠٠٠٠	قرض
	١٠٠٠٠٠	رأس مال ياسر
٣٠٠٠		مسحوبات ياسر
	٣٩٠٠٠	عمولة مكتسبة على عمليات البيع
٧٠٠٠		مصاريف إعلان
١١٠٠		أجور ومرتبات
١٥٠		مصاريف تليفون
٣٠٠		مصاريف إهلاك مبانى
٥٥٥		مصاريف إهلاك أثاث
٢٣٦٠		مصاريف فوائد
٢٠٦٠٦٥	٢٠٦٠٦٥	

ويلاحظ أن ميزان المراجعة المعدل يختلف عن ميزان المراجعة المعد قبل إعداد قيود التسوية فى أن الميزان المعدل إشتمل على حسابات مصاريف الإهلاك وحسابات الإهلاك المجمع لكل من المبانى والأثاث كما سبق أن ذكرنا. وتكون الخطوة التالية هى إستخدام البيانات الواردة فى هذا الميزان المعدل لإعداد القوائم المالية وذلك على النحو الوارد فى الجزء التالى.

ويجدر الإشارة إلى أن المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، يوضحان الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

٦- القوائم المالية وقيود الأقفال:

سنعرض أولاً للقوائم المالية على أن نوضح بعد ذلك قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

٦- أ- القوائم المالية:

يعكس الربح الذى يحققه المشروع الآداء الاقتصادى لهذا المشروع أو مدى نجاحه أو فشله فى تحقيق أهدافه، وتهتم جهات عديدة بمعرفة ما يحققه المشروع من ربح وذلك للوقوف على مدى ما يحققه من نجاح، وهذه الجهات داخلية (الإدارة والملاك). وتظهر قائمة الدخل بالنسبة لمنشأة ياسر العقارية عن الفترة من بداية إنشاء المشروع حتى ١٩٩٩/٤/٣٠ على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٩/٤/٣٠

	جنيه	جنيه
العمولة المكتسبة		٣٩٠٠٠
المصاريف:		
مصاريف إعلان	٧٠٠٠	
أجور ومرتبات	١١٠٠	
مصاريف تليفون	١٥٠	
مصاريف إهلاك مبانى	٣٠٠	
مصاريف إهلاك أثاث	٥٥٥	
مصاريف الفوائد	٢٣٦٠	١١٤٦٥
صافى الربح		٢٧٥٣٥

وهناك عدة أسماء بديلة تطلق أحياناً على قائمة الدخل وهذه الأسماء هى قائمة الربح أو الحساب الختامى أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب النتيجة. ويمثل حساب الأرباح والخسائر وقائمة الدخل أكثر تلك الألفاظ شيوعا. وتستخدم تلك القائمة فى تحديد ربحية المشروع عن طريق مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بالمصروفات المرتبطة بها.

وتستخدم باقى بيانات ميزان المراجعة المعدل فى إعداد الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى. وقد سبق أن عرضنا الميزانية العمومية على شكل حساب له جانبين جانب للأصول وجانب للخصوم. وبالإضافة إلى هذا الشكل التقليدى للميزانية العمومية فإنه يوجد شكل آخر ينطوى على عرض عناصر الميزانية فى صورة تقرير يوضح الأصول ويليها الخصوم مباشرة، ويظهر هذا التقرير بالنسبة لمنشأة ياسر العقارية فى نهاية إبريل سنة ١٩٩٩ على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

المزانية العمومية فى صورة تقرير مالى فى ١٩٩٩/٤/٣٠

	جنيه	جنيه
نقدية		٩٥٤٠٠
مدينون		٤١٥٠٠
أراضى		٢٠٥٠٠
مبانى	١٢٠٠٠	
– مجمع إهلاك مبانى	(٣٠٠)	
أثاث	———	١١٧٠٠
– مجمع إهلاك أثاث	٢٢٢٠٠	
مجموع الأصول	(٥٥٥)	
	———	٢١٦٤٥
		١٩٠٧٤٥

الإلتزامات وحقوق الملكية

الإلتزامات

البيان		
دائنون		١٣٣٥٠
مرتبات مستحقه		٥٠٠
فوائد مستحقه		٢٣٦٠
قرض		٥٠٠٠٠
حقوق الملكية		
رأس المال	١٠٠٠٠٠	
+ صافى الربح	٢٧٥٣٥	
	١٢٧٥٣٥	
– المسحوبات	٣٠٠٠	
صافى حقوق الملكية فى ١٩٩٩/٤/٣٠		١٢٤٤٥٣٥
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية		١٩٠٧٤٥

ويوضح القسم الخاص بحقوق الملكية الإرتباط بين كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية، ذلك لأن رأس مال ياسر كان يبلغ عند بدء المشروع ١٠٠٠٠٠ جنيه زاد بمبلغ ٢٧٥٣٥ جنيه وهو صافى الربح المحقق حتى ١٩٩٩/٤/٣٠، ويصبح مجموع حقوق الملكية بناء على ذلك هو ١٢٧٥٣٥ جنيه، وقد نقصت هذه الحقوق بما سحبه صاحب المشروع من مشروعه خلال تلك الفترة وهى ٣٠٠٠ جنيه، ونتيجة لذلك فإن حقوق الملكية بعد إضافة الربح المحقق وخصم المسحوبات يبلغ ١٢٤٥٣٥ جنيه.

> **وفى ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار المحاسبى الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. كذلك يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، عرض الأصول والإلتزامات المتداولة. ووفقاً للملحق رقم ٣/ب من قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، توجد نماذج إسترشادية لعرض القوائم المالية.**

٦- ب- قيود الإقفال:

تعتبر حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات بمثابة حسابات مؤقته يتم فتحها لتصنيف وتجميع وتبويب التأثيرات التى تطرأ على حقوق الملكية، وفى نهاية السنة يتحتم تحويل التأثير النهائى لهذه العناصر إلى حساب دائم من حسابات حقوق الملكية فى المشروع. إنه من الضرورى قفل حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات فى نهاية الفترة المحاسبية، وذلك حتى تكون هذه الحسابات جاهزة لتسجيل العمليات الخاصة بالفترة المحاسبية القادمة. ويتحقق هذا الهدف عن طريق إستخدام قيود الإقفال.

ويتم إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق تحويل أرصدتها إلى حساب يفتح فى دفتر الأستاذ يطلق عليه حساب النتيجة أو ملخص قائمة الدخل. وتحول إلى حساب النتيجة كل عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات ويترتب على هذا التحويل أن يصبح رصيد هذا الحساب هو صافى الربح عن الفترة المحاسبية. فإذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات فان النتيجة ستكون ربحاً صافياً أما إذا زادت المصروفات عن الإيرادات فستكون النتيجة صافى خسارة. ويتم إقفال حسابات الإيرادات عن طريق جعلها مدينة وجعل حساب النتيجة أو ملخص قائمة الدخل دائناً وذلك على الصورة التالية:

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
xxx			من حـ/ العمولة المكتسبة على عمليات بيع	نهاية الشهر
	xxx		إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
			إقفال حساب العمولة المكتسبة فى حساب ملخص قائمة الدخل.	

ويجرى هذا القيد عادة فى نهاية السنة المالية ويكون مبلغه هو كامل قيمة الرصيد الموجود فى الحساب، وطبيعى أن حساب العمولة المكتسبة حساب له رصيد دائن ويترتب على جعل هذا الحساب مدين بكامل قيمة الرصيد أن يصبح رصيد هذا الحساب يساوى صفر.

ويتم إقفال حسابات المصروفات بنفس الأسلوب، فهذه الحسابات يكون لها أرصدة مدينة، ويتم إقفالها عن طريق جعلها دائنة وجعل حساب ملخص قائمة الدخل مديناً بقيمة هذه العناصر فى نهاية السنة المالية، ويظهر قد إقفال المصروفات فى نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

صفحة رقم ... **اليومية العامة**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
XXX			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	نهاية الشهر
			إلى مذكورين	
	XX		حـ/ مصاريف الإعلان	
	XX		حـ/ مصاريف الأجور والمرتبات	
	XX		حـ/ مصاريف التليفون	
	XX		حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
	XX		حـ/ مصاريف إهلاك أثاث	
	XX		حـ/ مصاريف الفوائد	
			إقفال حسابات المصاريف المختلفة وتحويل أرصدتها إلى حساب ملخص قائمة الدخل	

ويترتب على إجراء هذا القيد بكامل أرصدة حسابات المصاريف أن تصبح تلك الأرصدة تساوى صفر لأنها حسابات مدينة جعلت دائنة بنفس القيمة كما يترتب على إثبات قيود إقفال الإيرادات والمصاريف ظهور هذه العناصر فى حساب ملخص قائمة الدخل وظهور رصيد لهذا الحساب يمثل صافى الربح أو الخسارة، ويمثل هذا الرصيد الزيادة التى طرأت على حقوق الملكية نتيجة تشغيل المشروع خلال السنة المالية المعد عنها الحساب.

ويرى بعض الكتاب تحويل رصيد حساب ملخص قائمة الدخل إلى حساب رأس مال صاحب المشروع فى نهاية السنة المالية، ولكن هذا الإجراء سيترتب عليه أن يصبح رأس مال صاحب المشروع متغير من سنة إلى أخرى، ولهذا فإننا نرى أنه من الأفضل المحافظة على رأس المال كما هو، وترحيل حساب النتيجة (ملخص قائمة الدخل) إلى حساب آخر من حسابات حقوق الملكية يطلق عليه الحساب الجارى لصاحب المشروع، ويضاف هذا الحساب إلى حساب رأس مال صاحب المشروع فى الميزانية العمومية إذا كان له رصيد دائن، أو يخصم منه إذا كان له رصيد مدين. ويظهر قيد إقفال رصيد حساب ملخص قائمة قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
xxx			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	نهاية السنة المالية
	xxx		إلى حـ/ جارى صاحب المشروع	
			إقفال رصيد حساب ملخص قائمة الدخل وتحويل رصيده إلى حساب جارى صاحب المشروع	

ويترتب على هذا القيد إقفال حساب ملخص قائمة الدخل فى دفتر الأستاذ وظهور حساب جارى صاحب المشروع، وسيكون هذا الحساب دائناً بصافى الربح أو مديناً بصافى الخسارة. وتجدر الإشارة إلى أن حساب المسحوبات يقفل فى نهاية السنة المالية بتحويل رصيده إلى الحساب الجارى لصاحب المشروع حتى يظهر هذا الحساب التأثير النهائى الذى طرأ على حقوق الملكية خلال الفترة المحاسبية. ويظهر قيد إقفال المسحوبات فى نهاية السنة المالية على الصورة التالية:

صفحة رقم ... اليومية العامة

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيان	التاريخ
xxx			من حـ/ جارى صاحب المشروع	نهاية السنة
	xxx		إلى حـ/ المسحوبات	المالية
			إقفال حساب المسحوبات وتحويل رصيده	
			إلى حساب جارى صاحب المشروع.	

ويضاف الحساب الجارى لصاحب المشروع إلى حساب رأس المال إذا كان دائناً أو يخصم منه إذا كان مديناً وذلك بصورة شكلية فى الميزانية العمومية وبعد إعداد قيود الإقفال التى سبق عرضها يكون من الملائم إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال للتحقق من تطابق مجموع الحسابات المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ، أو قد تقوم بإعداد الميزانية العمومية مباشرة.

وبإنتهاء إعداد قيود الإقفال وإعداد الميزانية العمومية تنتهى الدورة المحاسبية التى تعرضنا لها بالشرح والتى تتلخص فيما يلى:

١- تسجيل العمليات فى دفتر اليومية العامة.

٢- الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ.

٣- إعداد ميزان المراجعة.

٤- إعداد التسويات فى نهاية الفترة (مثل تسويات الإهلاك) وذلك عن طريق إثبات تلك التسويات فى دفتر اليومية العامة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

٥- إعداد ميزان مراجعة بعد التسويات.

٦- إعداد القوائم المالية وهى أساساً قائمة الدخل والميزانية العمومية.

٧- إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات حتى تتحول أرصدة تلك الحسابات إلى صفر وتكون الحسابات جاهزة لتسجيل العمليات الخاصة بالفترة المحاسبية التالية. ويرتبط بهذه الخطوة إعداد قيود إقفال رصيد حساب النتيجة وتحويله إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة وإقفال حساب المسحوبات فى حساب جارى صاحب المنشأة.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية:

أجب على الأسئلة التالية:

١- ماهو المقصود بإصطلاح إيراد؟ وهل قيام المشروع بتحصيل نقدية يعنى أن قد حقق إيراد؟ اشرح.

٢- ماهو المقصود بإصطلاح مصروفات؟ وهل تسديد مبالغ نقدية يعنى أن المشروع قد تحمل مصروف معين؟ اشرح

٣- وضح كيف يختلف مصروف الإهلاك عن باقى المصروفات الأخرى.

٤- اشرح قواعد تحديد الحساب المدين والحساب الدائن عند تسجيل العمليات فى حسابات الإيراد والمصروفات.

٥- ضع كلمة مدينة أو دائنة لتكملة العبارات التالية:

- تزداد حسابات حقوق الملكية وحسابات الإيرادات وحساب ملخص قائمة الدخل بقيود ....
- تزداد حسابات الأصول والمصروفات بقيود ....
- تنقص حسابات الإلتزامات وحسابات حقوق الملكية بقيود ....
- تزداد حسابات الإلتزامات وحقوق الملكية بقيود ....

٦- بين متى تتحقق الإيرادات من الناحية المحاسبية، اشرح كيف يتم الربط بين الإيرادات والمصروفات.

٧- ماهو المقصود بربط الإيرادات والمصروفات بالفترات الزمنية؟

٨- ضع كلمة مدين أو دائن لتكملة العبارات التالية:

(أ) عندما يعمل المشروع بربحية فإن قيد اليومية اللازم لإقفال حساب ملخص قائمة الدخل بعد بجعل حساب ملخص قائمة الدخل .... والحساب الجارى لصاحب المشروع ....

(ب) عندما تكون نتيجة أعمال المشروع خسارة فان قيد اليومية اللازم لإقفال

حساب ملخص قائمة الدخل يعد بجعل حساب ملخص قائمة الدخل .... والحساب الجارى لصاحب المشروع ....

(جـ) يعد قيد اليومية اللازم لإقفال حساب المسحوبات بجعل حساب المسحوبات .... والحساب الجارى لصاحب المشروع ....

٩- تنتمى كل حسابات دفتر الأستاذ إلى مجموعة واحدة من المجموعات الخمس التالية:

أصل، إلتزام، حق ملكية، إيراد، مصروف.

المطلوب: تحديد إنتماء كل حساب من الحسابات الثمانية التالية إلى كل مجموعة من المجموعات الخمس، وتحديد ما إذا كان كل حساب منها مديناً أو دائناً بطبيعته:

- أتعاب مكتسبة.
- مسحوبات صاحب المشروع.
- أوراق دفع.
- المبانى.
- مصروف التليفون.
- مصروف الإهلاك.
- مدينون.
- مجمع إهلاك مبانى.

١٠- أدى أحد مشروعات الخدمات بعض الخدمات لعملائه خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩ بمبلغ ٥٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل قيمة تلك الخدمات خلال شهر يونيو من نفس السنة.

المطلوب:

أ- أن تحدد فى أى شهر حقق المشروع الإيراد.

ب- أن تعد قيد اليومية الذى يجرى فى شهر مايو وفى شهر يونيو.

١١- أذكر أى من الحسابات التالية يتم إقفاله بجعل حساب ملخص حساب النتيجة مديناً أو دائناً.

- مسحوبات صاحب المشروع	- أتعاب مكتسبه.
- مصروفات الإعلان	- حساب المدينين.
- مصروفات الأجور والمرتبات	- حساب الدائنين.
- مصروفات الإهلاك	- مجمع الإهلاك.

١٢- أكمل العبارات التالية بوضع إصطلاح مناسب:

حسابات .... و .... تقفل فى نهاية كل فترة محاسبية عن طريق تحويل أرصدتها إلى حساب ملخص يسمى .... والرصيد .... فى الحساب الملخص يمثل صافى الربح عن الفترة والرصيد .... يمثل صافى خسارة عن الفترة.

١٣- حققت منشأة رفيق فايز الفردية لإصلاح السيارات النتائج التالية خلال سنة ١٩٩٩:

	جنيه
إيرادات إصلاح مستحقه على العملاء	٢٢٠٠٠
إيرادات إصلاح محصلة نقداً	٢٥٠٠٠
مصروفات بالأجل	١٠٠٠٠

المطلوب:

تحديد إيرادات المنشأة ومصروفاتها وربحها الصافى.

١٤- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:

- تعمل الأرباح التى تحققها المشروعات على تخصيص الموارد الاقتصادية بين أوجه الإستخدام المختلفة.
- يتصف القياس الاقتصادى للربح بالموضوعية.
- الربح بالمفهوم الاقتصادى هو نتيجة مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
- كل زيادة فى حقوق الملكية تعتبر إيرادات.

- يتم إثبات الإيرادات محاسبياً عند تحصيلها نقداً.
- كل مدفوعات المنشأة تكون بمثابة مصروفات، وكل مصروفات المنشأة ينبغى أن يكون مدفوعة نقداً.
- لا تؤثر المصروفات على حقوق الملكية.
- تعتبر المسحوبات الشخصية لصاحب المشروع بمثابة مصروفات على المشروع.
- ليس من الضرورى تخصيص تكاليف الأصول طويلة الأجل على سنوات الحياة الإنتاجية لتلك الأصول.
- الزيادة فى حقوق الملكية تسجل مدينة والنقص يسجل دائناً كما هو الحال بالنسبة لحسابات الأصول.
- طالما أن الإيرادات تؤدى إلى زيادة حقوق الملكية فإن أى زيادة فيها تسجل مدينة، ونظراً لأن المصروفات تؤدى إلى تخفيض حقوق الملكية فإن أى تخفيض فيها يسجل دائناً.

١٥- حدد أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد كل منها:

- كل عملية تؤثر على الميزانية العمومية توثر أيضاً على قائمة الدخل.
- كل عملية تؤثر على أحد حسابات المصروفات توثر أيضاً على أحد حسابات الأصول.
- كل عملية تؤثر على أحد حسابات الإيراد توثر أيضاً على أحد حسابات الأصول.
- كل عملية تؤثر على أحد حسابات الإيراد تؤثر أيضاً على حساب آخر بقائمة الدخل.
- كل عملية تؤثر على حساب مصروف تؤثر أيضاً على حساب إيراد.
- تحقيق إيراد مؤجل التحصيل يسجل محاسبياً بجعل حساب النقدية مديناً وحساب الإيراد دائناً.
- المصروف المؤجل الدفع يسجل بجعل حساب المصروف مديناً وحساب النقدية

دائناً.

- المصروف المؤجل الدفع يسجل بجعل حساب المصروف مدينا وحساب النقدية دائناً.
- لا يدرج إهلاك الأصول ضمن المصروفات نظراً لأنه لم يسدد نقداً خلال الفترة المحاسبية.
- يعتبر حساب مجمع الإهلاك أحد حسابات المصروفات.
- ليس من الضرورى إعداد قيود إقفال خاصة بحسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية الفترة المحاسبية طالما أن المنشأة مستمرة فى أعمالها.
- يقفل حساب مسحوبات صاحب المشروع فى حساب النتيجة بإعتباره مصروفاً يخص صاحب المنشأة.

ثانيا: تطبيقات عملية:

التطبيق الأول :

فيمايلى العمليات التى قامت بها منشأة ياسر لأعمال السمسرة فى شراء وبيع وتأجير العقارات خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩.

١- فى أول مايو استثمر صاحب المشروع مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً كرأس مال للمشروع.

٢- فى ٢ مايو قام ياسر بتأجير قطعة أرض فضاء مقابل ٢٠٠ جنيه شهرياً وقد سدد الإيجار المستحق عن شهر مايو.

٣- فى ٥ مايو اشترى ياسر مبنى جاهز لوضعه على الأرض بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.

٤- فى ١٠ مايو قام ياسر بتأجير نصف المبنى إلى منشأة أخرى مقابل مبلغ ٢٥٠ جنيه شهرياً وحصل على إيجار شهر مقدم.

٥- قام ياسر بعملية وساطة فى بيع أحد العقارات وحقق مقابل ذلك عمولة قدرها ١٥٠٠٠ جنيه حصل منها ٥٠٠٠ جنيه نقداً واتفق مع العميل على تحصيل الباقى خلال شهرين.

٦- سدد فى نهاية الشهر تكاليف إعلان نقداً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، ولم يسدد فاتورة تليفون مستحقة فى اخر الشهر بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

٧- إقترض من البنك فى نهاية الشهر مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لإستخدامها فى أعمال المشروع بفائدة ١٤٪.

والمطلوب:

تحديد أى من العمليات السابقة يمثل إيرادات بالنسبة للمنشأة وإعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة مع شرح أسباب معالجة تلك القيود على الصورة الواردة فى الإجابة.

التطبيق الثانى :

فيمايلى العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين الفردية خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩.

١- فى ١٩٩٩/٦/١ سددت المنشأة مبلغ ٥٠٠ جنيه مرتب إلى أحد مديرى المبيعات نظير عمله خلال شهر مايو.

٢- فى ١٩٩٩/٦/٥ سددت المنشأة فاتورة بنزين خاصة بسيارة التوزيع المملوكة لها قيمتها ١٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/٦/٧ اشترت المنشأة الة كاتبة بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

٤- فى ١٩٩٩/٦/١٠ سددت المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من القرض المستحق عليها للبنك.

٥- فى ١٩٩٩/٦/١٥ سحب صاحب المشروع من المنشأة مبلغ ٥٠ جنيه لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.

٦- فى ١٩٩٩/٦/١٨ سددت المنشأة فاتورة بمبلغ ٢٠٠ جنيه متعلقة بإصلاح السيارة الخاصة بالمنشأة.

والمطلوب:

أن تحدد أى من العمليات السابقة تمثل مصروفات وأن تعد قيود اليومية لتسجيل تلك العمليات مع ذكر التبرير الخاص بمعالجة القيود على الصورة الواردة فى اجابتك.

التطبيق الثالث :

المطلوب وضع الرقم الناقص فى كل حالة من الحالات التالية:

	جنيه
أ- حقوق الملكية فى نهاية العام	١٥٥٨٠٠
مسحوبات المالك خلال العام	٢٤٨٠٠
صافى الربح خلال العام	٣٣٢٠٠
حقوق الملكية فى بداية العام	؟؟
ب- صافى ربح العام	٤٠٨٠٠
حقوق الملكية فى بداية العام	٢٠٠٠٠٠
حقوق الملكية فى نهاية العام	؟؟
مسحوبات المالك خلال العام	٣١٠٠٠
جـ- صافى ربح العام	؟؟
حقوق الملكية فى نهاية العام	٦٤٢٠٠
حقوق الملكية فى بداية العام	٥٣٠٠
مسحوبات المالك خلال العام	٢٠٨٠٠
د- مسحوبات المالك خلال العام	؟؟
حقوق الملكية فى نهاية العام	٨٦٨٠٠
صافى الربح عن السنة	٢٣٦٠٠
حقوق الملكية فى بداية السنة	٩٥٠٠٠
هـ- حقوق الملكية فى بداية السنة	١٠٣٤٠٠
حقوق الملكية فى نهاية العام	١٢٠٤٠٠
إستثمار إضافى من المالك خلال السنة	٢٠٠٠٠
صافى ربح العام	؟؟
مسحوبات المالك خلال العام	١٦٢٠٠

التطبيق الرابع :

بدأت وكالة الياسمين للإعلان أعمالها فى أول إبريل ١٩٩٩ ويجرى العمل فى هذه المنشأة الفردية على إعداد الحسابات الختامية فى نهاية كل شهر. ويلاحظ أن

المنشأة تشغل عقاراً تستأجره من الغير، ولكنها تملك أثاث تقدر حياته الإنتاجية بعشر سنوات من تاريخ الاقتناء وهو أول إبريل سنة ١٩٩٩، وفيمايلى ميزان المراجعة الخاص بهذه المنشأة فى ٣٠ يونيو سنة ١٩٩٩.

مدين	دائن	اسم الحساب
٢٥٥٠		نقدية
١٢١٠		مدينون
١٢٠٠٠		أثاث
	٢٠٠	مجمع إهلاك أثاث
	٢٥٢٠	دائنون
	١٣٠٠٠	رأس مال صاحب المشروع
٢٠٠٠		مسحوبات صاحب المشروع
	٧٤٢٠	إيرادات إعلان للغير
١٠٠٠		مصروفات إعلانية
٧٤٠		مصروفات إيجار
٢٤٠		مصروفات تليفون
٣٤٠٠		أجور ومرتبات
٢٣١٤٠	٢٣١٤٠	

والمطلوب:

١ – إعداد قيود التسوية لتسجيل الإهلاك عن شهر يونيو ١٩٩٩.

٢ – إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية.

٣ – إعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية لهذه المنشأة فى ٣٠ يونيو ١٩٩٩

التطبيق الخامس :

فيمايلى ميزان المراجعة المعدل الخاص بمنشأة رفيق فايز فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

منشأة رفيق فايز

ميزان المراجعة المعدل فى ١٩٩٩/١٢/٣١

مدين	دائن	اسم الحساب
٣٦٥٠		نقدية
٢٢٥٠	٥٠٠٠٠	أوراق قبض/ أوراق دفع
٦٤٠٠	٨١٠٠	عملاء/ موردين
٧٠٠٠٠		أراضى
٤٥٠٠٠	٦٠٠٠	مبانى/ مجمع إهلاك مبانى
٢٠٠٠	٨٠٠	أثاث/ مجمع إهلاك أثاث
	٥٠٠٠٠	رأس مال صاحب المشروع
	١٦١٥٠	حساب جارى صاحب المشروع
١٢٠٠٠		مسحوبات صاحب المشروع
	٤٤٠٠٠	عمولات مكتسبة
٦٢٥٠		مصروفات إعلان
١٤٠٠		مصروفات تأمين
١٣٠٠		مصروفات النور والمياة والتليفون
٢٣١٠٠		مرتبات وأجور
١٥٠٠		مصروف إهلاك مبانى
٢٠٠		
١٧٥٠٥٠	١٧٥٠٥٠	

والمطلوب:

١- إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

٢- إعداد الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالى فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

٣- إعداد قيود الإقفال فى نهاية السنة المالية.

التطبيق السادس :

فيمايلى العمليات التى قامت منشأة ياسر لإصلاح وصيانة الأجهزة الكهربائية فى شهر يناير ١٩٩٩.

١- ١/١/ ١٩٩٩ بدأ ياسر نشاطه بإيداع مبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه فى خزينة المشروع كرأس مال لبدء المشروع لنشاطه.

٢- ١٩٩٩/١/٢ قامت المنشأة بشراء سيارة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً.

٣- ١٩٩٩/١/٤ قامت المنشأة بشراء أثاث على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه من معرض الياسمين للأثاث.

٤- ١٩٩٩/١/١٠ تم سداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه لمعرض الياسمسن.

٥- تم شراء قطعة أرض فى ١٩٩٩/١/٢٥ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وتم سداد ١٠٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب.

٦- بلغت قيمة خدمات الإصلاح والصيانة التى قامت المنشأة بآدائها خلال الشهر ٣٠٠٠٠ جنيه تم تحصيل ٢٥٠٠٠ جنيه منها نقداً والباقى مازال مستحقاً على العملاء.

٧- تم سداد المصروفات الآتية التى تخص شهر يناير ١٩٩٩ نقداً، ١٤٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات، ١٣٠٠٠ جنيه إيجار.

٨- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال الشهر ٥٠٠ جنيه.

٩- فى ١٩٩٩/١/٣١ تم الحصول على قرض من البنك الأهلى قدره ٥٠٠٠٠ جنيه نقداً.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الأستاذ العام وإعداد ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١/٣١ وتحديد صافى الربح أو الخسارة عن شهر يناير ١٩٩٩ وتصوير الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣١.

التطبيق السابع :

فيمايلى الميزانية العمومية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ لوكالة ياسمين للإعلان:

إلتزامات		أصول متداولة (قصيرة الأجل)		
دائنون	٢٠٠٠٠	النقدية	٢٥٠٠٠	
حقوق الملكية		العملاء	٥٠٠٠	
رأس المال	٣٥٠٠٠	أصول ثابتة (طويلة الأجل)		٣٠٠٠٠
		أراضى	١٢٠٠٠	
		سيارات	١٣٠٠٠	٢٥٠٠٠
	٥٥٠٠٠			٥٥٠٠٠

وقد قام المشروع بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

١- تم زيادة رأس المال بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قام المالك بسدادها نقداً.

٢- تم الحصول على قرض من بنك القاهرة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً يستحق السداد بعد ٣ سنوات.

٣- تم شراء أثاث على الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

٤- بلغت المسحوبات النقدية للمالك خلال يناير ١٩٩٩ جنيه ماقيمته ١٠٠٠ جنيه نقداً.

٥- بلغت قيمة الإعلانات التى قام المشروع بآدائها لعملائه خلال شهر يناير ١٩٠٠٠ جنيه تم تحصيل ١٢٠٠٠ جنيه منها نقداً والباقى مازال مستحقاً على العملاء.

٦- تم شراء أثاث بمبلغ ٩٠٠٠ تم سداد ماقيمته ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقى على الحساب.

٧- تم تحصيل مبلغ ٩٠٠٠ جنيه من العملاء.

٨- تم سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه للدائنون.

٩- تم سداد المصروفات الآتية والتى تخص شهر يناير ١٩٩٩ :

٩٥٠٠ أجور ومرتبات، ٥٠٠٠ إيجار.

١- تم بيع $\frac{١}{٢}$ الأراضى على الحساب بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نظراً لعدم الحاجة إليها.

المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية العامة اللازمة لتسجيل العمليات السابقة التى تمت فى خلال شهر يناير ١٩٩٩.

٢- الترحيل لحسابات الأستاذ العام.

٣- إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فى ١٩٩٩/١/٣١.

٤- إعداد قائمة الدخل عن شهر يناير ١٩٩٩.

٥- تصوير الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١/٣١.

الفصل السابع

فى

ورقه العمل وإستكمال الدوره المحاسبية

١ - مقدمة:

عرضنا فى الفصول السابقة لعمليات المشروع وبينا تأثير كل منها على المعادلة المحاسبية الرئيسية، ثم عرضنا لعملية التسجيل المحاسبى لأهم عمليات المشروع وهى العمليات التى تؤثر على المركز المالى وعلى الايرادات والمصروفات. وبينا فى الفصل السابق كيفيه قياس الربح وتصوير القوائم المالية للمشروعات الخدمية البسيطة، ويتطلب تصوير القوائم المالية بصورة دقيقة إعداد بعض قيود التسوية فى نهاية الفترة المحاسبية، وقد أشرنا إلى بعض تلك القيود فى نهاية الفصل السابق وهى القيود المتعلقه بإثبات إهلاك الأصول طويلة الأجل. وهناك إلى جانب قيود التسوية المتعلقة بإثبات الإهلاك العديد من العناصر التى تحتاج إلى تسوية فى نهاية السنة المالية، وسنناقش فى هذا الفصل أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية السنة المالية ونوضح مبرر إعدادها، وبعد تحديد أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية سنعرض لورقة العمل كأسلوب محاسبى مبسط يستخدم فى إثبات قيود التسوية المتعددة، وفى توفير البيانات الملائمة لتصوير القوائم المالية فى نهاية الفترة المحاسبية، وسنوضح الإستخدامات المختلفة لورقة العمل ودورها فى مجال إستكمال الدورة المحاسبية، وسنناقش بعد ذلك كيفية إعداد قيود التسوية فى صورة ملخصة من واقع ورقة العمل، وسنبين كيفيه إعداد قيود الاقفال فى نهاية الفترة المحاسبية، وسنعرض بعد ذلك لكيفيه إعداد القوائم المالية الدورية (عن فترة أقل من سنة) دون إقفال الدفاتر، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢ - الفترات المحاسبية والقوائم المالية:

تنقسم حياة المشروع لأغراض القياس المحاسبى وإعداد القوائم المالية إلى

فترات محاسبية متساوية. ونظراً لتساوى تلك الفترات المحاسبية فإنه يمكن مقارنه النتائج الخاصة بتلك الفترات وتحديد ما إذا كان هناك تحسن فى التشغيل من فترة إلى أخرى. وقد سبق أن ذكرنا أن الفترة المحاسبية هى بمثابة البعد الزمنى الذى تغطيه قائمة الربح. والفترة المحاسبية المتعارف عليها فى معظم دول العالم هى سنه. وكما سبق أن ذكرنا أيضاً فإن معظم المشروعات الناجحة تقوم بإعداد قوائم مالية شهرية أو ربع سنوية وذلك حتى يتوافر للإدارة الداخلية للمشروع معلومات حديثة عن ربحية المشروع من شهر إلى آخر.

ونظراً لتقسيم حياة المشروع إلى فترات محاسبية، فإنه من الضرورى القيام ببعض التسويات بالنسبة لبعض حسابات دفتر الأستاذ، وذلك نظراً لأن بعض الأصول مثل المبانى والأثاث على سبيل المثال ينبغى إستنفادها مع مرور الزمن، وبالتالى فإنه من الضرورى تحديد عبء الاهلاك الذى يخص الفترة المحاسية وتسجيله محاسبياً وتحميل حساب النتيجة بقيمته.

ومن الضرورى أن يشتمل حساب النتيجة على كل الإيرادات والمصروفات القابلة للتخصيص على الفترة المحاسبية المعد عنها ذلك الحساب، ولكنه لا يجب أن يشتمل على عناصر (إيراد أو مصروف) ترتبط بفترات محاسبية تالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانية العمومية ينبغى أن تشتمل على جميع الأصول والخصوم التى تخص الوحدة المحاسبية فى تاريخ إعدادها، وذلك حتى يمكن الإعتماد عليها. وتعتبر قيود التسوية هى الوسيلة الملائمة لتحقيق تلك الأهداف، أى تخصيص العمليات على الفترات المحاسبية بصورة ملائمة، وبالتالى ضمان إشتمال القوائم المالية على كل عناصر الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم فى تاريخ إعدادها.

وتجدر الاشارة الى أن بعض عمليات المشروع تبدأ وتنتهى خلال فترة محاسبية واحدة، ولكن كثير من العمليات الأخرى تبدأ فى خلال فترة محاسبية معينة ويمتد أثرها إلى أكثر من فترة محاسية مستقبلة، فعلى سبيل

المثال نجد أن المبنى المشترى خلال الفترة الحالية يمكن أن يمتد إستخدامه لمدة خمسة وعشرين سنة. وخلال هذه المدة التى يطلق عليها الحياة الانتاجية للأصل فإنه ينبغى تحميل حساب النتيجة سنوياً بنصيب عادل من تكلفة المبنى، وذلك كمصروف. وقد سبق أن أوضحنا كيفية إعداد قيد التسوية اللازم لتحميل حساب النتيجة بعبء الإهلاك السنوى للأصول. وسنقوم فى هذا الفصل بمناقشة كل العمليات التى تغطى أكثر من فترة محاسبية وبالتالى تتطلب ضرورة إعداد قيود تسوية.

٣- الأنواع الرئيسية لقيود التسوية :

يمكن تبويب الأسباب التى تحتم ضرورة إعداد قيود تسوية فى نهاية الفترة المحاسبية إلى أربعة مجموعات رئيسية من العناصر التى توجد والتى ينبغى تخصيصها أو تسجيلها فى فترات محاسبية معينه، وهذه العناصر الأربعة هى :

أ - تكاليف مسجلة ينبغى تخصيصها على فترتين محاسبيتين أو أكثر مثال ذلك تكاليف المبانى والمصروفات المدفوعة مقدماً.

ب- إيرادات مسجلة محصلة مقدماً وينبغى تخصيصها بين فترتين محاسبيتين أو أكثر مثال ذلك عمولة محصلة مقدماً عن خدمات أديت خلال هذه الفترة أو ستؤدى خلال فترة تاليه أو إيجار مبنى مملوك للمنشأة محصل مقدماً.

جـ- مصروفات غير مسجلة، ومن الأمثلة عليها الأجور التى تخص الفترة الحالية ولكنها لم تسدد بعد حتى نهايتها وتسدد خلال فترة محاسبية تالية ويطلق على هذه العناصر إصطلاح المصاريف المستحقة.

د- إيرادات غير مسجلة ومن أمثلتها العمولات المكتسبه التى لم تحصل بعد حتى نهاية السنة المالية، أو أى إيرادات لم تعد الفواتير الخاصة بها وترسل إلى العملاء حتى نهاية الفترة المحاسبية.

وسنوضح هذه الأنواع المختلفة لقيود التسوية بإستخدام نفس المثال الخاص بمنشأة ياسر العقارية الذى سبق وأن عرضنا له فى الفصول السابقة، وذلك تحقيقاً للترابط فى عرض موضوع الدورة المحاسبية.

٣- أ - تخصيص التكاليف المسجلة بين الفترات المحاسبية :

عندما يقوم أى مشروع بإنفاق مبالغ معينة سينتفع بها خلال أكثر من فترة محاسبية فإن مبلغ النفقة يحول إلى أحد حسابات الأصول أو يجعل مديناً لحساب أصل. وفى نهاية كل فترة من الفترات المستفيدة أو المنتفعة من هذا الإنفاق (من خدمات الأصل) فإنه ينبغى تحويل جزء مناسب من هذه النفقة (من الأصل) إلى حساب مصروف، وسنوضح هذه المشكلة بالنسبة لمصروفات التأمين والمهمات المكتبية، وبطبيعة الحال فإن ما ينطبق على هذين العنصرين ينطبق على كافة النفقات المدفوعة مقدماً والتى ينبغى أن تخصص على أكثر من فترة محاسبية.

ويجرى العرف المحاسبى على تسمية العناصر المدفوعة مقدماً لأكثر من فترة محاسبية المدفوعات المقدمة إشارة إلى أن تلك العناصر تمثل مدفوعات يستفيد منها أكثر من فترة محاسبية. وفى نهاية كل فترة ينبغى تحميل الحساب الختامى الخاص بها بقيمة المستنفذ من تلك المدفوعات المقدمة، وترحيل الجزء المتبقى أو الذى لم يستنفذ بعد من هذه النفقات إلى فترة محاسبية تالية. ويكون الجزء المستنفذ من النفقة خلال الفترة المحاسبية الحالية بمثابة مصروف، ويكون الجزء غير المستنفذ أو الذى يمثل خدمات متبقية أصل فى تاريخ إعداد الميزانية العمومية، وسيتحول هذا الأصل إلى مصروف خلال فترة أو فترات محاسبية تالية .

٣-أ-١- التأمين المدفوع مقدماً :

بفرض أن منشأة ياسر العقارية سددت فى أول مايو ١٩٩٩ مبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات، وذلك لتغطية أخطار الحريق التى يتعرض لها المبنى المملوك لها. تتطلب المعالجة السليمة لهذه النفقة تحميل أحد حسابات الأصول بقيمتها وذلك بإستخدام قيد اليومية التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٩٠٠			من حـ/ تأمين مقدم أو غير مستنفذ	١٩٩٩/٥/١
	٩٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات قيمة بوليصة التأمين المحررة بتاريخ اليوم لمدة ثلاث سنوات.	

وطالما أن هذه النفقة سوف توفر حماية تأمينية من أخطار الحريق لمدة ثلاث سنوات فإن تكلفة تلك الحماية فى السنة ستكون ثلث هذا المبلغ أى ٣٠٠ جنيه سنوياً. وبالتالى سيكون ما يخص الشهر من هذه النفقة السنوية هو $\frac{١}{١٢}$ من المصروف السنوى أى ٢٥ جنيه، وبناء على ذلك فإنه من الضرورى إجراء قيد يومية لإثبات مصروف التأمين الشهرى، وذلك حتى تشتمل الحسابات الختامية على المصروفات الشهرية حى نهاية الشهر أى ٣١ مايو سنة ١٩٩٩ :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٢٥			من حـ/ مصروفات التأمين	١٩٩٩/٥/٣١
	٢٥		إلى حـ/ تأمين مقدم أو غير مستنفذ	
			اثبات مصروفات التأمين الخاصة بشهر مايو ١٩٩٩.	

ويساعد هذا القيد فى تحقيق هدفين :

١- تحميل الحساب الختامى الخاص بشهر مايو بمصروفات التأمين الخاص به، وبالتالى تخصيص مصروفات التأمين على الفترات المستفيدة منها.

٢- تخفيض حساب الأصل إلى المبلغ الصحيح الموجود كخدمات مستقبلة فى نهاية شهر مايو والذى سيظهر فى الميزانية العمومية المعدة فى هذا التاريخ.

وتظهر حسابات الأستاذ بعد إثبات تلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ تأمين مقدم **حـ/ رقم .....**

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	قيمة المسدد كتأمين ضد الحريق		٩٠٠		٩٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	قيمة مصاريف التأمين الخاصة بالشهر			٢٥	٨٧٥

حـ/ مصروفات التأمين **حـ/ رقم .....**

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	قيمة مصاريف التأمين الخاصة بالشهر		٢٥		٢٥

واضح من هذه الحسابات أن حساب التأمين المقدم حمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه عند سداد مبلغ التأمين عن ثلاث سنوات وقد ظهر فى الجانب الدائن من هذا الحساب مبلغ ٢٥ جنيه قيمة الجزء من التأمين الذى يخص شهر مايو والذى حول إلى أحد حسابات المصروفات (حساب مصروف التأمين). ومن الطبيعى أن حساب التأمين المقدم يعتبر أحد حسابات الأصول التى ستظهر فى الميزانية العمومية، أما حساب مصروفات التأمين فهو أحد حسابات المصروفات التى ستظهر فى حساب النتيجة.

٣-أ -٢- المهمات المكتبية :

بفرض أن منشأة ياسر العقارية قامت فى يوم ٢ مايو ١٩٩٩ بشراء بعض المهمات المكتبية والمطبوعات التى تستفيد منها خلال عدة شهور وقد بلغت قيمة هذه المهمات ٣٦٠ جنيه. إن المعالجة المحاسبية السليمة لهذه العملية

تتطلب تحميل هذه النفقة على حساب أصل بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٣٦٠			من حـ/ المهمات المكتبية غير المستنفذة (حساب أصل)	١٩٩٩/٥/٢
	٣٦٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات قيمة المهمات المكتبية المشتراة بتاريخ اليوم	

ومن الطبيعى أن هذه المهمات تستهلك يومياً ولكن لايجرى أى قيود يومية لاثبات هذا الإستهلاك اليومى، وفى نهاية الشهر يتم حصر المهمات الموجودة أى التى لم تستخدم بعد حتى نهاية الشهر، وبناء عليه ستتحدد قيمة المهمات التى استخدمت خلال الشهر، فبفرض أنه بجرد المهمات الموجودة فى نهاية شهر مايو كانت قيمتها ٢٠٠ جنيه، فإن هذا يعنى أن المهمات المستهلكة بلغت ١٦٠ جنيه، (٣٦٠-٢٠٠)، وبناء عليه يجرى قيد تسوية فى نهاية شهر مايو لإثبات مصروفات المهمات المكتبية يظهر على الصورة التالية:

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٦٠			من حـ/ مصروفات المهمات المكتبية	١٩٩٩/٥/٣١
	١٦٠		إلى حـ/ المهمات المكتبية غير المستنفذة	
			إثبات مصاريف المهمات المكتبية عن شهر مايو ١٩٩٩	

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ الخاصة بتلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ المهمات المكتبية غير المستنفذة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٢	إثبات شراء المهمات المكتبية		٣٦٠		٣٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات المهمات المكتبية			١٦٠	٢٠٠

حـ/ مصروفات المهمات المكتبية حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٥/٥/٣١	إثبات مصروف المهمات المكتبيه عن الشهر.		١٦٠		١٦٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب المهمات المكتبيه قد جعل مديناً بمبلغ ٣٦٠ جنيه عند شراء تلك المهمات وقد جعل دائناً بقيمة المهمات المكتبية المستنفذه خلال الشهر والتى حولت إلى حساب مصروفات المهمات المكتبية.

ويظهر رصيد حساب المهمات المكتبية كأصل فى الميزانية العمومية. أما حساب مصاريف المهمات المكتبيه فيعتبر أحد حسابات المصروفات التى تظهر فى حساب النتيجة. إن عدم إجراء قيد التسوية السابق يؤدى إلى تخفيض المصروفات بمبلغ ١٦٠ جنيه وزيادة صافى الربح بنفس المبلغ، وزيادة حقوق الملكية بنفس المبلغ، كما أن مجموع الأصول سيكون متضخماً بنفس المبلغ.

وهناك أسلوباً آخر لمعالجة عناصر المدفوعات المقدمة وذلك عن طريق معالجة عنصر النفقة عند دفعه كمصروف، وفى نهاية السنة يجرى قيد تسوية مؤداه جعل حساب الأصل مديناً وحساب المصروف دائناً. وكلاً من هاتين الطريقتين مقبول فى الممارسة العملية. وإذا طبقنا هذا الأسلوب فى المعالجة

على المهمات المكتبية سنجد أن القيد الخاص بإثبات المهمات المكتبية عند الحصول عليها سيظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٣٦٠			من حـ/ مصروفات المهمات المكتبية	١٩٩٩/٥/٢
	٣٦٠		إلى حـ/ النقديــة	
			إثبات شراء المهمات المكتبية	

وفى نهاية الشهر وعند جرد المهمات الموجودة وتحديد قيمتها يتم إجراء قيد التسوية التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٢٠٠			من حـ/ المهمات المكتبية غير المستنفذة (أصل)	١٩٩٩/٥/٣١
	٢٠٠		إلى حـ/ مصروفات المهمات المكتبية	
			إثبات قيمة المهمات المتبقية فى نهاية الشهر.	

ويترتب على ترحيل تلك القيود إلى الحسابات الخاصة بها أن تظهر تلك الحسابات فى هذه الحالة على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات المهمات المكتبية حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٢	إثبات شراء المهمات المكتبية.		٣٦٠		٣٦٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات المهمات الموجودة فى نهاية الشهر.			٢٠٠	١٦٠

حـ/ المهمات المكتبية غير المستنفذة   حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات المهمات الموجودة فى نهاية الشهر.		٢٠٠		٢٠٠

واضح من هذه المعالجة أن حساب مصروفات المهمات المكتبيه جعل مديناً بمبلغ ٣٦٠ جنيه عند شراء تلك المهمات، وقد جعل دائناً بقيمه الجزء الموجود من تلك المهمات فى نهاية الشهر وقدره ٢٠٠ جنيه، الأمر الذى يترتب عليه أن يصبح رصيد حساب مصروفات المهمات المكتبية، بعد هذا الإستبعاد يبلغ ١٦٠ جنيه، ويمثل هذا المبلغ قيمه مصروف المهمات المكتبية عن الشهر والتى ستحول إلى حساب النتيجة. أما حساب المهمات المكتبية غير المستنفذة فيمثل أحد حسابات الأصول ويظهر فى ظل هذه المعالجة فى نهاية الفترة المحاسبية فقط ويجعل مديناً بقيمة المهمات المكتبية الموجودة فى نهاية الفترة، وقد بلغ رصيده فى الحالة المعروضة هنا مبلغ ٢٠٠ جنيه، وستظهر فى الميزانية العمومية. ويلاحظ أن هذه المعالجة تؤدى إلى نفس النتيجة التى وصلنا إليها من المعالجة الأولى، ولكن المعالجة الأولى تكون أكثر منطقاً لأنها تتمشى مع عملية الحصول على الأصل أولاً ثم إستنفاده فى سبيل إنتاج الإيرادات.

٣- أ -٣- إهلاك المبانى والأثاث :

بينا فى الفصل السابق كيفية تحديد عبء الإهلاك الشهرى للمبانى وقدره ١٠٠ جنيه* وذكرنا أنه يجرى قيد فى نهاية كل شهر لتسجيل الإهلاك الخاص بالشهر، وبناء عليه فإنه فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ سيجرى قيد لإثبات إهلاك المبانى الخاص بالشهر سيظهر على الصورة التالية :

* الاهلاك السنوى ١٢٠٠ جنيه لأن قيمة المبنى ٢٤٠٠٠ جنيه وحياته الإنتاجية ٢٠ سنة.

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الاستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٠٠	١٠٠		من حـ/ مصاريف إهلاك مبانى إلى حـ/ مجمع إهلاك مبانى إثبات مصاريف الإهلاك الخاصة بشهر مايو ١٩٩٩.	١٩٩٩/٥/٣١

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ بعد ترحيل هذا القيد على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات إهلاك مبانى حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات الاهلاك الخاصة بالشهر.		١٠٠		١٠٠

حـ/ مجمع إهلاك مبانى حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	رصيد مرحل من الشهر السابق				٣٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات الإهلاك الخاصة بالشهر.			١٠٠	٤٠٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب مصروف الإهلاك يظهر به مبلغ مدين قدره ١٠٠ جنيه وسيحول إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع إهلاك المبانى، فقد ظهر به رصيد دائن فى أول شهر مايو قدره ٣٠٠ جنيه

وهو الإهلاك المجمع عن الشهور من فبراير حتى إبريل (ثلاث شهور) على أساس أن المنشأة تحسب الإهلاك اعتباراً من الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه شراء الأصل، وقد اشترت المنشأة المبانى فى خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩. ويترتب على ترحيل القيد السابق إلى حساب مجمع الإهلاك أن يصبح رصيد هذا الحساب فى نهاية الشهر ٤٠٠ جنيه، وسيظهر هذا الرصيد فى الميزانية العمومية مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب المبانى على أساس أن حساب مجمع الإهلاك هو حساب تقييم لحساب المبانى، وتكون القيمة الدفترية للمبانى وهى عبارة عن التكلفة مطروحاً منها قيمة مجمع الإهلاك هى ٢٣٦٠٠ جنيه (٢٤٠٠٠-٤٠٠ جنيه).

ويجرى قيد تسوية آخر فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ لإثبات مصاريف إهلاك الأثاث الخاص بالشهر. وقد سبق أن ذكرنا أن الحياة الانتاجية للأثاث تقدر بعشر سنوات وبالتالى فإن عبء الإهلاك السنوى بإستخدام طريقة القسط الثابت يبلغ ٢٢٢٠ جنيه (٢٢٢٠٠÷١٠ سنوات) وبالتالى يكون عبء الإهلاك الشهرى هو ٢٢٢٠ × $\frac{١}{١٢}$ = ١٨٥جنيه. وبناء على ذلك فإن قيد التسوية الخاص بإثبات إهلاك الأثاث عن شهر مايو ١٩٩٩ يظهر على الصورة التالية :

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الاستاذ	البيـــــــان	التاريخ
١٨٥	١٨٥		من حـ/ مصاريف إهلاك الأثاث إلى حـ/ مجمع إهلاك الأثاث إثبات مصاريف إهلاك الاثاث عن شهر مايو ١٩٩٥.	١٩٩٩/٥/٣١

ويلاحظ أن عدم إدراج هذا القيد سيترتب عليه تخفيض المصاريف بمبلغ ١٨٥ عنه وبالتالى زيادة الربح وزيادة حقوق الملكية بنفس القيمة، ويقابل ذلك بطبيعة الحال زيادة فى جانب الأصول بالميزانية العمومية ويترتب على

ترحيل القيد الخاص بمجمع الإهلاك عن شهر مايو ١٩٩٩ أن يصبح رصيد هذا الحساب ٧٤٠ جنيه (١٨٥ × ٤ جنيه) وتكون القيمة الدفترية للأثاث ٢١٤٦٠ جنيه وهى عبارة عن ٢٢,٢٠٠ مطروحاً منها ٧٤٠ جنيه وتظهر الحسابات المتعلقة بتلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ مصاريف إهلاك أثاث حـ/ رقم .....

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصاريف الإهلاك عن الشهر		١٨٥		١٨٥

حـ/ مجمع إهلاك أثاث حـ/ رقم .....

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	رصيد مرحل من الشهر السابق				٥٥٥
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات إهلاك شهر مايو			١٨٥	٧٤٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب مصروفات إهلاك الأثاث ظهر به مبلغ مدين قدره ١٨٥ جنيه سيحول إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع الإهلاك فقد ظهر فيه رصيد مرحل من الشهر السابق وظهر فيه القيد الخاص بشهر مايو ليصبح رصيده ٧٤٠ جنيه سيظهر مطروحاً من حساب الأثاث فى الميزانية العمومية.

٣-ب- إيرادات مسجلة ينبغى تخصيصها بين الفترات المحاسبية :

هناك بعض الإيرادات التى قد تكون محصلة مقابل تأدية خدمات عن فترات مقبلة، ويتطلب التصوير السليم للقوائم المالية ضرورة تخصيص تلك الإيرادات على الفترات التى ستؤدى فيها تلك الخدمات. فبفرض أن منشأة ياسر العقارية تقوم بأعمال إدارة العقارات لحساب الغير نظير الحصول على أتعاب مقابل تأدية تلك الخدمة، وبفرض أن أحد العملاء وهو العميل شادى قد تعاقد مع المنشأة على إدارة العقار الخاص به لمدة ستة شهور سيقوم بقضائها فى الخارج، وقد تم الاتفاق على أن تحصل منشأة ياسر العقارية على أتعاب مقابل إدارة العقار تبلغ ٢٠٠ جنيه شهرياً. وقد قام العميل شادى بسداد الأتعاب الخاصة بالستة شهور مقدماً فى يوم أول مايو سنة ١٩٩٩ . وفى هذه الحالة سيكون قيد إثبات تحصيل الأتعاب على الصورة التالية :

دفتر اليومية **صفحة رقم ....**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٢٠٠			من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٥/١
	١٢٠٠		إلى حـ/ أتعـاب إدارة عـقـارات محصلة مقدما.	
			إثبات أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدما من العميل شادى.	

ويلاحظ أننا رحلنا أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً إلى حساب يحمل نفس الاسم ذلك لأن واقعة تحصيل هذا الإيراد لاتعنى أن المنشأة قد اكتسبت هذا الإيراد ذلك لأنه إيراد مقابل التعهد بتأدية خدمة لمدة ستة شهور. إن هذا الحساب يمثل حساب إلتزام عند تحصيله، ويبدأ هذا الإلتزام يتحول تدريجيا إلى إيراد خلال مدة الستة شهور، وستتم عملية تحقق الإيراد شهرياً بمبلغ ٢٠٠ جنيه، وبناء على ذلك فإنه ينبغى إعداد قيد فى نهاية كل شهر لإثبات

الإيراد المكتسب من هذه الأتعاب فى نهاية الشهر، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٢٠٠			من حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما.	١٩٩٩/٥/٣١
	٢٠٠		إلى حـ/ أتعاب إدارة عقارات مكتسبة إثبات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.	

وتظهر الحسابات التى ترحل إليها تلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	اثبات أتعاب إدارة العقارات المحصلة			١٢٠٠	١٢٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة العقارات المكتسبة.		٢٠٠		١٠٠٠

حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات الاتعاب المكتسبة عن الشهر			٢٠٠	٢٠٠

واضح من تلك الحسابات أن أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً رحلت إلى أحد حسابات الإلتزامات بكامل قيمتها وذلك فى تاريخ تحصيلها، وفى نهاية الشهر تم تخفيض هذا الإلتزام بقيمة أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر وقدرها ٢٠٠ جنيه وقد تم ترحيل هذا المبلغ إلى حساب إيرادات إدارة العقارات المكتسبة، وسيرحل رصيد هذا الحساب إلى حساب النتيجة فى نهاية الشهر. ومن الطبيعى أن رصيد حساب أتعاب إدارة العقارات المحصلة مقدماً وقدره ١٠٠٠ جنيه سيظهر فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية المعدة فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩ . ويمثل هذا الرصيد إلتزام تتعهد بمقتضاه المنشأة بتأدية خدمات إدارة العقار لمدة خمسة شهور قادمة.

٣-جـ- المصروفات غير المسجلة فى الدفاتر :

تكون قيود التسوية ضرورية فى نهاية الفترة المحاسبية لتسجيل أى مصروفات حدثت فعلاً ولكن لم يتم تسجيلها محاسبياً بعد. وهناك عديد من الأمثلة التى تشير إلى وجود مصروفات مستحقة مثال ذلك الإيجار المستحق والمهايا المستحقة والفوائد المستحقة. ويقال أن هذه المصروفات تنمو وتتجمع تدريجياً وتكون مستحقة فى نهاية الفترة، وينبغى إدراجها فى الحسابات فى نهاية الفترة تحقيقاً للتصوير السليم للقوائم المالية. وسنبين فيما يلى كيفية معالجة الفوائد المستحقة والمرتبات والأجور المستحقة كأمثلة على تلك العناصر، ومن الطبيعى أن ما ينطبق على هذين العنصرين ينطبق على أى عناصر مستحقة أخرى.

٣-جـ-١- الفوائد المستحقة :

سبق أن ذكرنا أن منشأة ياسر العقارية قد حصلت على قرض من البنك يوم ١٩٩٩/١/٣ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وهذا القرض ويستحق بعد سنة ويبلغ معدل الفائدة على القرض ١٤,٤ ٪ سنوياً. ومن الطبيعى أن مرور الوقت يعتبر من العوامل التى يترتب عليها وجود مصروف الفوائد، معنى هذا أنه فى

نهاية شهر يناير سيكون هناك فوائد مستحقة على المنشأة قدرها :

$$50000 \times \frac{144}{1000} \times \frac{28}{360} = 560$$ جنيه.

وفى نهاية شهر مارس سيكون هناك فوائد مستحقة قدرها ٦٠٠ جنيه وهى عبارة عن

$$\left(50000 \times \frac{144}{1000} \times \frac{30}{360}\right) = 600$$ جنيه.

وهذه الفوائد المستحقة ينبغى ظهورها فى الحسابات شهرياً حتى ولو كانت الفائدة ستدفع فى نهاية مدة القرض، ذلك لأن مضى المدة يترتب عليه إستحقاق تلك الفوائد، كما أن البنوك تجرى عادة على تحميل عملائها بهذه الفوائد. ويعد قيد تسوية فى نهاية كل شهر لإثبات الفوائد المستحقة عن هذا الشهر. وقد أثبتنا فى الفصل السابق الفوائد المستحقة على المنشأة إبتداءاً من تاريخ عقد القروض وحتى نهاية شهر إبريل ١٩٩٩ ، ويكون من الضرورى بناء على ذلك إثبات الفوائد المستحقة عن شهر مايو فقط، ويظهر القيد الخاص بإثبات الفوائد الشهرية المستحقة عن هذا الشهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيــــــان	التاريخ
٦٠٠			من حـ/ مصروفات الفوائد	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠٠		إلى حـ/ الفوائد المستحقة	
			إثبات مصروفات الفوائد المستحقة عن شهر مايو ١٩٩٩.	

وتظهر الحسابات المتعلقة بتلك العمليات على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات الفوائد حـ/ رقم .....

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصاريف الفوائد الخاصة بالشهر.		٦٠٠		٦٠٠

حـ/ الفوائد المستحقة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/١	رصيد مرحل من الشهر السابق				٢٣٦٠
١٩٩٠/٥/٣١	إثبات الفوائد المستحقة عن الشهر			٦٠٠	٢٩٦٠

واضح من هذا الحساب أن الفوائد المستحقة فى بداية شهر مايو كانت ٢٣٦٠ وقد ترتب على ترحيل القيد الخاص باثبات الفوائد المستحقة عن شهر مايو أن أصبح رصيد حساب الفوائد المستحقة فى نهاية الشهر يبلغ ٢٩٦٠ جنيه. ويعتبر حساب الفوائد المستحقة أحد حسابات الإلتزامات التى ستظهر فى الميزانية العمومية، أما مصروفات الفوائد فهو يمثل مصروف يحمل على حساب النتيجة فى شهر مايو قبل الوصول إلى ربح المنشأة. وسيظل حساب الفوائد المستحقة يتراكم إلى أن يصل رصيده فى نهاية مدة القرض إلى إجمالى الفوائد السنوية المستحقة على هذا القرض. وعند سداد القرض وفوائده فى ميعاد الإستحقاق المتفق عليه سيتم جعل كل من حسابى القرض وحساب الفوائد المستحقة مدين وحساب النقدية دائناً بالمبلغ المسدد.

٣-جـ-٢- الأجور والمرتبات المستحقة :

من العناصر التى قد تحتاج إلى تسوية فى نهاية الفترة المحاسبية الأجور

والمرتبات وذلك لضمان تحميل الحساب الختامى للفترة بقيمة الأجور والمرتبات الخاصة بالفترة بصرف النظرعما إذا كانت تلك الأجور قد سددت أو لم تسدد. وقد سبق أن أوضحنا كيفية معالجة مرتب المدير المستحق فى نهاية شهر مارس فى الفصل السابق، وسنقوم بتوضيح هذه المشكلة مرة أخرى هنا إستكمالا لموضوع قيود التسوية التى تعد فى نهاية الفترة المحاسبية. فبفرض أن الأجور والمرتبات المتعلقة بمنشأة ياسر العقارية والخاصة بشهر مايو ١٩٩٩ لم تدفع حتى نهاية الشهر (وقدرها ٦٠٠ جنيه) فإنه ينبغى إعداد قيد تسوية فى نهاية الشهر لإثبات المرتبات والأجور المستحقة، يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية **صفحة رقم ....**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
٦٠٠			من حـ/ مصروفات الأجور والمرتبات	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠٠		إلى حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة	
			إثبات الاجور والمرتبات المستحقة فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩ .	

وسيظهر حساب الأجور والمرتبات ضمن عناصر المصروفات فى قائمة الربح، أما حساب الأجور والمرتبات المستحقة فيعتبر أحد حسابات الإلتزامات فى الميزانية العمومية المعدة فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ . وسيكون رصيد حساب مصروفات الأجور والمرتبات ٦٠٠ جنيه وأيضا سيكون رصيد حساب الأجور والمرتبات المستحقة ٦٠٠ جنيه. وتظهر تلك الحسابات على الصورة التالية :

حـ/ مصروفات الفوائد **حـ/ رقم .....**

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصاريف الفوائد الخاصة بالشهر.		٦٠٠		٦٠٠

حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات مصروفات الأجور والمرتبات المستحقة.			٦٠٠	٦٠٠

٣ - د - الإيرادات غير المسجلة :

نعالج الإيرادات غير المسجلة بالدفاتر بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة المصروفات غير المسجلة فى الدفاتر فى نهاية الفترة المحاسبية .إنه من الضرورى تحديد الإيرادات التى لم تسجل بعد فى نهاية السنة المالية، وتسجيلها محاسبياً بإعتبارها تخص الفترة المحاسبية التى تعد لها الحسابات الختامية. ويتم تسجيل الإيرادات التى تخص الفترة (غير المسجلة حتى نهاية الفترة) عن طريق قيد تسوية يتم بمقتضاه جعل حساب أصل هو الإيراد المستحق على الغير مديناً، وحساب الإيراد المكتسب (وهو أحد حسابات الإيرادات) دائناً بقيمة الإيراد غير المسجل حتى نهاية الفترة المحاسبية. فبفرض أن منشأة ياسر العقارية تعاقدت مع أحد الأفراد على إدارة العقار الخاص به مقابل ١٢٠ جنيه شهرياً اعتباراً من منتصف شهر مايو ١٩٩٩ على أن تسدد قيمة تلك الأتعاب مؤخرا أى فى ١٥ يونيو و١٥ يوليو وهكذا. فى هذه الحالة نجد أن المنشأة ستقوم بتأدية خدماتها إعتباراً من منتصف شهر مايو وبإنتهاء شهر مايو سيكون هناك إيراد محقق ولكنه غير مسجل بالدفاتر قدره ٦٠ جنيه (١٢٠ × $\frac{١}{٢}$ شهر) وينبغى إعداد قيد تسوية لتسجيل هذا الإيراد المكتسب فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــــان	التاريخ
٦٠			من حـ/ أتعــاب إدارة عــقــارات تحت التحصيل	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠		إلى حـ/ أتعــاب إداره عــقــارات مكتسبة.	
			إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على على العملاء فى نهاية الشهر.	

ومن الطبيعى أن حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل سيظهر فى الميزانية العمومية المعدة فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ كأحد بنود الأصول، أما حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة فسيظهر ضمن حسابات الإيرادات بحساب النتيجة، وقد سبق فتح هذا الحساب عند معالجة إيرادات إدارة العقارات الأخرى، وقد رحلنا إلى هذا الحساب قبل ذلك مبلغ ٢٠٠ جنيه قيمة أتعاب إدارة العقارات الخاصة بالعميل شادى، وبناء على ذلك ستظهر تلك الحسابات على الصورة التالية :

حـ/ أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبــات أتعــاب إدارة العــقــارات المستحقة		٦٠		٦٠

حـ/ أتعاب إدارة عقارات مكتسبة حـ/ رقم .....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة عقارات مكتسبة			٢٠٠	٢٠٠
١٩٩٩/٥/٣١	إثبات أتعاب إدارة عقارات مكتسبة			٦٠	٢٦٠

واضح من تلك الحسابات أن حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل قد جعل مدينا بمبلغ ٦٠ جنيه وسيحول إلى الميزانية العمومية باعتباره أحد حسابات الأصول، أما حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة فقد سبق أن جعل دائنا نتيجة عملية إثبات الأتعاب المكتسبة عن شهر مايو، وقد جعل دائناً نتيجة ترحيل القيد الخاص بإثبات أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل فى نهاية الشهر، ولهذا ظهر له رصيد دائن بمبلغ ٢٦٠ جنيه سيحول إلى حساب النتيجة (قائمة الدخل).

ويلاحظ أنه عند تحصيل الأتعاب فى ١٥ يوليو ١٩٩٩ فإن المبلغ المحصل سيكون سداداً للجزء المستحق عن شهر مايو والباقى هو عمولة مكتسبة عن شهر يونيو، أى أنه عند إستلام مبلغ ١٢٠ جنيه من العميل فى ١٥ يونيو ١٩٩٩ فإن هذا المبلغ ينبغى تقسيمه إلى قسمين :

١- القسم الأول هو ٦٠ جنيه يعتبر تخفيض لحساب أصل هو أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل ليصبح رصيده بعد التحصيل يساوى صفر.

٢- القسم الثانى وهو ٦٠ جنيه يمثل إيرادات إدارة عقارات مكتسبة عن النصف الأول من شهر يونيو ١٩٩٥ وهذا الجزء يحول إلى حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة.

وبناء على ذلك فان قيد تحصيل أتعاب إدارة العقارات فى يوم ١٥ يونيو ١٩٩٩ سيظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية　　　　صفحة رقم ....

مدين	دائن	رقم الحساب فى الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٢٠			من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٥/٣١
			إلى مذكورين	
	٦٠		حـ/ أتعاب إداره عقارات تحت التحصيل	
	٦٠		حـ/ أتعاب إداره عقارات مكتسبة	
			إثبات الأتعاب المحصلة عن المدة من ١٥ مايو حتى ١٥ يونيو ١٩٩٥.	

ومن الطبيعى أنه يترتب على ترحيل هذا القيد إقفال حساب أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل وظهور حساب إيراد هو حساب أتعاب إدارة العقارات المكتسبة ويمثل رصيده إيراد إدارة العقارات المكتسبة والمحصل حتى ١٥ يونيو ١٩٩٩.

وجدير بالذكر أنه يترتب على إثبات قيد التسوية فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ التخصيص السليم للإيرادات بين الفترات المحاسبية، وبالتالى التصوير الدقيق للقوائم المالية. ويمكن القول بصفة عامة أن قيود التسوية تساعد على تخصيص الإيرادات على الفترات المحاسبية التى تخصها كما تساعد أيضا على تحميل تلك الفترات بالمصاريف الخاصة بها. ويترتب على إجراء قيود التسوية أن تشتمل قائمة الدخل على كل الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفتره المحاسبية بصرف النظر عما إذا كانت تلك الإيرادات قد تم تحصيلها أم لا حتى نهاية تلك الفترة، أو ما إذا كانت المصروفات قد سددت أو لم تسدد حتى نهاية الفترة المحاسبية.

٤- ورقة العمل وإعداد قيود التسوية :

أوضحنا فى الجزء السابق من هذا الفصل أهم قيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية، وفى حقيقة الأمر فإن هذه القيود تعد بعد ضبط الحسابات وإعداد ميزان المراجعة، كما أنها تعتبر خطوة ضرورية لاعداد القوائم المالية، وإعداد قيود الإقفال المناسبة. ويمكن تلخيص الأعمال التى ينبغى القيام بها فى نهاية الفترة المحاسبية بناء على ذلك فيما يلى :

١- ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة والتحقق من تطابق جانبية.
٢- إعداد قيود التسوية وإثباتها فى دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.
٣- إعداد القوائم المالية.
٤- إعداد قيود الإقفال وتسجيلها فى دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ.

وتنطوى هذه الخطوات على كثير من التفاصيل التى قد تؤدى إلى الوقوع فى بعض الأخطاء. ولاشك أنه من الضرورى العمل على إكتشاف تلك الأخطاء وتصحيحها. ويتم هذا التصحيح عن طريق إجراء قيود يومية مناسبة لإلغاء القيود الخاطئة وتسجيل قيود يومية صحيحة بدلا منها. ويحتاج هذا الأسلوب فى معالجة الأخطاء وتصحيحها إلى وقت طويل هذا بالإضافة إلى أنه يعقد دفتر اليومية ويترتب عليه إدراج كثير من القيود التى لامبرر لها بهذا الدفتر. ومن الأساليب المستخدمة لتجنب تسجيل قيود خاطئة بدفتر اليومية وتصحيحها بعد ذلك إستخدام ورقة العمل أو قائمة العمل كوسيلة لإعداد قيود التسوية وتوفير البيانات الملائمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدى إستخدام ورقة العمل إلى تبسيط العمل المحاسبى فى نهاية الفترة المحاسبية، هذا فضلاً عن أنها تمثل أسلوباً منتظماً وملخصاً للقيام بجميع الخطوات التى ينطوى عليها العمل المحاسبى فى نهاية الفترة المحاسبية. ولاتمثل ورقة العمل جزء من السجلات المحاسبية، وإنما هى قائمة تعد بالقلم الرصاص بواسطة المحاسبين لتسهل مهام إعداد قيود التسوية والقوائم المالية، وإذا حدث أى خطأ فى ورقة العمل فإنه يمكن تصحيحه بسهولة دون حاجة إلى إجراء قيود خاطئة وتصحيحها وتعقيد دفتر اليومية.

وتعتبر ورقة العمل وسيلة يتم فيها تسوية حسابات دفتر الأستاذ فى نهاية الفترة المحاسبية لإدراج العناصر التى ينبغى إدراجها، وإستبعاد العناصر التى ينبغى استبعادها ثم بعد ذلك التحقق من توازن حسابات دفتر الأستاذ بعد التسويات. وبعد التحقق من توازن حسابات دفتر الأستاذ بعد التسويات يتم إعداد مسودة الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى تلك الورقة، أى أن هذه الورقة ستشمل على كل ماهو مطلوب لإعداد القوائم المالية فى نهاية الفترة المحاسبية، كما أنها ستوفر البيانات المطلوبة لإعداد قيود الإقفال المناسبة. ويتكون الشكل الشائع من ورقة العمل من شقين : الشق الأول وهو الجزء الأعلى من القائمة اسم الوحدة المحاسبية المعد. لها القائمة وعنوان ورقة العمل والفترة الزمنية التى تغطيها. أما الشق الثانى من الورقة فهو الأعمدة التى تتكون منها القائمة.

وتتكون ورقة العمل من عمود لاسم الحساب وخمسة أقسام أو خمسة أعمدة زوجية يتكون كل منها من عمودين أحدهما مدين والآخر دائن وتشتمل الأقسام الخمسة على قسم لأرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات، وقسم للتسويات، وقسم لأرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات، وقسم للأرصدة التى ترحل للحسابات الختامية، وقسم للأرصدة التى ستحول للميزانية العمومية. وسنقوم بشرح إجراءات إعداد ورقة العمل من خلال التعرض لخمسة خطوات رئيسية هى :

الخطوة الأولى :

نقل أرصدة دفتر الأستاذ إلى ورقة العمل والتحقق من تطابق الجانب المدين مع الجانب الدائن: تنطوى أول خطوة من خطوات إعداد ورقة العمل والقيام بالتسويات فى تلك الورقة على نقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ كما تظهر فى نهاية الفترة المحاسبية إلى ورقة العمل فى العمود الذى يحمل عنوان ميزان المراجعة وذلك بعد كتابة إسم كل حساب أمام الرقم الخاص به. ويسمح إستخدام ورقة العمل فى الحياة العملية بنقل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ مباشرة إلى تلك ورقة وذلك دون الحاجة إلى إعداد ميزان مراجعة أولا ثم النقل منه إلى ورقة العمل لأن ذلك ينطوى على ازدواجية فى العمل لامبرر لها. إن الاجراء العملى المعتاد ينحصر فى القيام بترصيد حسابات دفتر الأستاذ فى نهاية الفترة المحاسبية ثم نقل هذه الأرصدة مباشرة من هذا الدفتر إلى العمود الخاص بميزان المراجعة فى ورقة العمل وتجميع كل من العمود المدين والدائن والتحقق من تطابقهما قبل الإستمرار فى أى خطوة تالية. وتظهر ورقة العمل لمنشأة ياسر العقارية بعد هذه الخطوة على الصورة التالية :

منشـــأة ياســـر العقـــارية
ورقـــة العمـــل
عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

اسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	أصول	خصوم
نقدية	٩٥٦٥٠									
مدينون	٤٤٥٠٠									
تأمين غير مستنفذ	٩٠٠									
مهمات مكتبية	٣٦٠									
أراضى	٢٠٥٠٠									
مبانى	١٢٠٠٠									
مجمع إهلاك مبانى		٣٠٠								
أثاث	٢٢٢٠٠									
مجمع إهلاك اثاث		٥٥٥								
دائنون		١٣٦٥٠								
فوائد مستحقة		٢٣٦٠								
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً		١٢٠٠								
قرض		٥٠٠٠٠								
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠								
حساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥								
مسحوبات ياسر	١٥٠٠									
عمولة بيع عقارات		٨٠٠٠								
مصروفات إعلان	١٨٠٠									
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠									
مصاريف تليفون	٢٧٠									
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								

ويلاحظ أننا وصلنا إلى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة ياسر العقارية فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ بعد إثبات العمليات التى حدثت خلال هذا الشهر فى دفتر اليومية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وترصيد تلك الحسابات فى نهاية الشهر والوصول إلى الأرصدة السابقة. وقد كانت العمليات التى حدثت خلال الشهر هى :

١- سددت المنشأة نقدا فى يوم ١٩٩٩/٥/١ قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٩٠٠ جنيه.

٢- فى يوم ١٩٩٩/٥/١ أيضا حصلت المنشأة مبلغ ١٢٠٠ جنيه نقداً قيمة أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما.

٣- فى يوم ١٩٩٩/٥/٢ قامت المنشأة بشراء مهمات مكتبية بمبلغ ٣٦٠ جنيه سددتها نقداً.

٤- فى ١٩٩٩/٥/٥ سددت المنشأة نقداً قيمة الأجور المستحقة التى ظهرت فى ميزانية شهر أبريل سنة ١٩٩٩ وقدرها ٥٠٠ جنيه.

٥- فى ١٩٩٩/٥/١٠ سددت المنشأة نقداً قيمة فاتورة مصاريف إعلان بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٦- فى ١٩٩٩/٥/١٥ أرسل أحد متعهدى الإعلان فاتورة مصاريف إعلان بمبلغ ٣٠٠ جنيه. واتفق على سداد قيمتها بعد شهر.

٧- فى ١٩٩٩/٥/٢٠ حققت المنشأة إيراد نقدى ناتج عن عملية بيع أحد العقارات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٨- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٥/٢٥ عقاراً لحساب أحد العملاء مقابل عمولة قدرها ٣٠٠٠ جنيه وقد اتفق على سداد تلك العمولة بعد شهرين.

٩- فى ١٩٩٩/٥/٢٧ سحب صاحب المنشأة مبلغ ١٥٠٠ جنيه لإستخدامها فى أغراضه الشخصية.

١٠- فى نهاية الشهر سددت المنشأة نقداً مبلغ ٢٧٠ جنيه مصاريف تليفون ومبلغ ٩٢٠ جنيه مصاريف سفر وانتقال.

ويمكن للقارئ أن يقوم بإثبات تلك العمليات وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ وترصيد تلك الحسابات للوصول إلى ميزان المراجعة السابق عرضه فى ورقة العمل السابقة، وذلك كتمرين على عمليات القيد والترحيل.

الخطوة الثانية :

إثبات التسويات التى تجرى فى نهاية الشهر فى ورقة العمل: وتنحصر الخطوة الثانية من الجهد المحاسبى المطلوب فى نهاية الفترة المحاسبية فى القيام بالتسويات المختلفة التى تهدف إلى تحميل الفترة بما يخصها من مصاريف وما يكون لها من إيرادات وترحيل العناصر التى لاتخص الفترة إلى الفترات التالية. وسيتم القيام بهذه التسويات فى ورقة العمل حيث يوجد عمود مخصص للقيام بتلك التسويات وينقسم هذا العمود إلى جانبين أحدهما مدين والآخر دائن. وقد سبق أن قمنا بإعداد قيود التسوية المختلفة الخاصة بمنشأة ياسر العقارية فى نهاية شهر مايو سنة ١٩٩٩، وسنبين هنا كيفية إعداد تلك التسويات فى ورقة العمل.

إنه فى حالة الرغبة فى جعل أحد الحسابات مديناً نتيجة لعملية تسوية معينة، فسيتم إدراج المبلغ الذى يراد جعل الحساب مديناً به فى العمود المدين فى القسم الخاص بالتسويات فى ورقة العمل، وإذا كان مطلوبا جعل أحد الحسابات دائناً فإن المبلغ الذى يراد جعل الحساب دائناً به سيدرج فى العمود الدائن فى خانة التسويات فى ورقة العمل. وفى حالة الرغبة فى جعل حساب مدين أو دائن ولكن هذا الحساب غير موجود ضمن حسابات ميزان المراجعة، فإنه ينبغى كتابة اسم الحساب أسفل أسماء الحسابات التى يشتمل عليها ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال نجد أن ميزان المراجعة لايشتمل على حساب

باسم مصروفات التأمين، ولهذا يتم إضافة حساب يحمل هذا الاسم بعد الحسابات التى يشتمل عليها ميزان المراجعة.

وبعد إدارج جميع قيود التسوية فى ورقة العمل فإنه ينبغى تجميع الجانب المدين والجانب الدائن وينبغى التحقق من تطابق مجموع هذين العمودين. ويلاحظ أنه عند إدراج أى قيود تسوية فى ورقة العمل فإنه يوضع أمام القيد رقم بين قوسين يشير إلى رقم التسوية، ويتم شرح هذه التسوية فى نهاية ورقة العمل. وسنقوم بشرح قيود التسوية الواردة فى ورقة العمل بعد إستعراض تلك الورقة فى الصفحات التالية.

منشأة ياسر العقارية
ورقة العمل
عن الشهر المنتهى فى ٣١/٥/ ١٩٩٩

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	أصول	خصوم
نقدية	٩٥٦٥٠									
مدينون	٤٤٥٠٠									
تأمين مقدم	٩٠٠			(١)٢٥						
مهمات مكتبية	٣٦٠			(٢)١٦٠						
أراضى	٢٠٥٠٠									
مبانى	١٢٠٠٠									
مجمع إهلاك مبانى		٣٠٠		(٣)١٠٠						
أثاث	٢٢٢٠٠									
مجمع إهلاك أثاث		٥٥٥		(٤)١٨٥						
دائنون		١٣٦٥٠								
فوائد مستحقة		٢٣٦٠		(٦)٦٠٠						
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً.		١٢٠٠	(٥)٢٠٠							
قرض		٥٠٠٠٠								
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠								
حساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥								
مسحوبات ياسر	١٥٠٠									
عمولة بيع عقارات		٨٠٠٠								
مصروفات إعلان	١٨٠٠									
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠									
مصاريف تليفون	٢٧٠									
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								
مصروفات التأمين			(١)٢٥							
مصروفات مهمات مكتبية			(٢)١٦٠							
مصروفات إهلاك مبانى			(٣)١٠٠							
مصاريف إهلاك اثاث			(٤)١٨٥							
اتعاب إدارة عقارات مكتسبة				(٥)٢٠٠ (٨)٦٠						
مصروفات الفوائد			(٦)٦٠٠							
مصروفات الاجور والمرتبات			(٧)٦٠٠							
الاجور والمرتبات المستحقة				(٧)٦٠٠						
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل			(٨)٦٠							
			١٩٣٠	١٩٣٠						

يتضح من ورقة العمل السابقة أن أول قيد تسوية يقتضى جعل حساب مصروفات التأمين مديناً وحساب التأمين المقدم دائناً وبناء عليه فسيوضع رقم (١) أمام المبلغ المدين الخاص بمصروفات التأمين ورقم (١) أمام الرقم الدائن الخاص بحساب التأمين المقدم. ويظهر الشرح الذى سيوجد فى أسفل القائمة بناء على ذلك على الصورة التالية :

(راجع قيود التسوية التى سبق التعرض لها فى بداية هذا الفصل للتحقق من أنها قد أدرجت جميعها فى ورقة العمل).

١ - إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.

٢ - إثبات مصروف المهمات المكتبية الخاص بالفترة.

٣ - تسجيل مصروفات إهلاك المبانى عن الشهر.

٤ - تسجيل مصروفات إهلاك الأثاث عن الشهر.

٥ - إثبات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.

٦ - إثبات مصروفات الفوائد المتعلقة بالشهر.

٧ - إثبات مصاريف الأجور والمرتبات المستحقة.

٨ - إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على الغير.

الخطوة الثالثة :

تعديل أرصدة ميزان المراجعة بالتسويات واستخراج الأرصدة الجديدة بعد القيام بالتسويات: وتكون الخطوة الثالثة فى عملية إعداد القوائم المالية والقيام بالتسويات فى نهاية الفترة المحاسبية باستخدام ورقة العمل هى تعديل أرصدة الميزان الأصلية (قبل التسويات) بالتسويات التى سبق القيام بها فى الخطوة الثانية وإستخراج الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة بعد أخذ التسويات فى الاعتبار. ويتطلب تنفيذ هذه الخطوة القيام بعمليات جمع أو طرح أفقى فإذا كان هناك حساب مدين سيجعل مديناً فى خانة التسويات فإنه ينبغى إضافة التسوية المدينة على الرصيد المدين للوصول إلى الرصيد بعد التسوية، أما إذا كان هناك حساب مدين يراد جعله دائناً فإن التسوية ستطرح من الرصيد للوصول إلى الرصيد بعد التسوية. وفى حالة الحسابات الدائنة فإن التسويات المدينة تطرح والتسويات الدائنة تضاف للوصول إلى الأرصدة الجديدة بعد أخذ التسويات فى الاعتبار. ونعرض فيما يلى لورقة العمل بعد القيام بتلك التسويات فى أسفل القائمة على الصورة التالية:

منشأة ياسر العقارية

ورقة العمل

عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	أصول	خصوم
نقدية	٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠					
مدينون	٤٤٥٠٠				٤٤٥٠٠					
تأمين مقدم	٩٠٠			(١)٢٥	٨٧٥					
مهمات مكتبية	٣٦٠			(٢)١٦٠	٢٠٠					
أراضى	٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠					
مبانى	١٢٠٠٠				١٢٠٠٠					
مجمع إهلاك مبانى		٣٠٠		(٣)١٠٠		٤٠٠				
أثاث	٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠					
مجمع إهلاك أثاث		٥٥٥		(٤)١٨٥		٧٤٠				
دائنون		١٣٦٥٠				١٣٦٥٠				
فوائد مستحقة		٢٣٦٠		(٦)٦٠٠		٢٩٦٠				
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً.		١٢٠٠	(٥)٢٠٠			١٠٠٠				
قرض		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠				
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠				
حساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥				٢٤٥٣٥				
مسحوبات ياسر	١٥٠٠				١٥٠٠					
عمولة بيع عقارات		٨٠٠٠				٨٠٠٠				
مصروفات إعلان	١٨٠٠				١٨٠٠					
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠				٩٢٠					
مصاريف تليفون	٢٧٠				٢٧٠					
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								
مصروفات التأمين			(١)٢٥		٢٥					
مصروفات مهمات مكتبية			(٢)١٦٠		١٦٠					
مصروفات إهلاك مبانى			(٣)١٠٠		١٠٠					
مصاريف إهلاك اثاث			(٤)١٨٥		١٨٥					
اتعاب إدارة عقارات مكتسبة				(٥)٢٠٠ (٨)٦٠		٢٦٠				
مصروفات الفوائد			(٦)٦٠٠		٦٠٠					
مصروفات الاجور والمرتبات			(٧)٦٠٠		٦٠٠					
الاجور والمرتبات المستحقة				(٧)٦٠٠		٦٠٠				
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل			(٨)٦٠		٦٠					
			١٩٣٠	١٩٣٠	٢٠٢١٤٥	٢٠٢١٤٥				

ويظهر الشرح الذى سيكون موجوداً فى أسفل القائمة على الصورة التالية:

١ - إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.

٢- إثبات مصروفات المهمات المكتبيه الخاصة بالشهر.

٣- تسجيل مصروفات إهلاك المبانى عن الشهر.

٤- تسجيل مصروفات إهلاك الأثاث عن الشهر.

٥- إثبات أتعاب إدارة العقارات المحققة عن شهر مايو.

٦- إثبات مصروفات الفوائد المتعلقة بالشهر.

٧- إثبات مصاريف الأجور والمرتبات المستحقة.

٨- إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على الغير.

ويتضح من القائمة السابقة أن حساب المهمات المكتبية كان له رصيد مدين بمبلغ ٣٦٠ جنيه،ويراد جعله دائناً فى خانة التسويات بمبلغ ١٦٠ جنيه فيكون الرصيد الجديد لهذا الحساب بعد التسويات ٢٠٠ جنيه (٣٦٠-١٦٠). ومن ناحية أخرى فإن حساب مصروفات التأمين كان رصيده من الميزان يساوى صفر ويراد جعله مديناً بمبلغ ٢٥ جنيه فى خانة التسويات، وبالتالى سيظهر رصيد مدين للحساب بعد التسويات قدره ٢٥ جنيه فى خانة التسويات، وبالتالى سيظهر رصيد مدين للحساب بعد التسويات قدره ٢٥ جنيه (٢٥+صفر). كما أن حساب مجمع إهلاك المبانى كان رصيده دائن فى الميزان الأصلى بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويراد جعله دائن بمبلغ ١٠٠ جنيه فى القسم الخاص بالتسويات، وبناء عليه سيظهر رصيد دائن لهذا الحساب قدره ٤٠٠ جنيه -٣٠٠+١٠٠). وهكذا بالنسبة لباقى الحسابات.

ويلاحظ أن هناك كثير من أرصدة ميزان المراجعة لم تتأثر بالتسويات مثل رصيد حساب النقدية والعملاء والأراضى والمبانى وغيرها، وهذه الأرصدة

تنقل فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما كانت فى ميزان المراجعة قبل التسويات. وقد ظهرت ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية بعد القيام بهذه الخطوة فى صفحة ٢٦١.

(يلاحظ أنه من الضرورى تجميع ميزان المراجعة بعد التسويات للتأكد من تطابق الجانب المدين مع الجانب الدائن لهذا الميزان).

الخطوة الرابعة :

تحويل أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات أما إلى أعمدة قائمة الربح أو إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. وتنطوى الخطوة الرابعة من خطوات إستخدام ورقة العمل على تحويل أرصدة ميزان المراجعة المعدل إما إلى أعمدة قائمة الربح أو إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. وتحول أرصدة الإيرادات والمصروفات إلى أعمدة قائمة الربح، أما أرصدة حسابات الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية فتحول إلى أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل. ومن الضرورى أن يتم تحويل الأرصدة أولاً بأول وبحيث يحول الرصيد الواحد إلى مكان واحد إما إلى قائمة الربح أو الميزانية العمومية. وتظهر ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية بعد القيام بهذه الخطوة على الصورة التالية :

منشـــأةياســـرالعقـــارية
ورقـــةالعمـــل
عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
نقدية	٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠	
مدينون	٤٤٠٠٠				٤٤٠٠٠				٤٤٠٠٠	
تأمين مقدم	٩٠٠			(١)٢٥	٨٧٥				٨٧٥	
مهمات مكتبية	٣٦٠			(٢)١٦٠	٢٠٠				٢٠٠	
أراضى	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	
مبانى	١٢٠٠٠				١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	
مجمع إهلاك مبانى		٣٠٠		(٣)١٠٠		٤٠٠				٤٠٠
أثاث	٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠	
مجمع إهلاك أثاث		٥٥٥		(٤)١٨٥		٧٤٠				٧٤٠
دائنون		١٣٦٥٠				١٣٦٥٠				١٣٦٥٠
فوائد مستحقة		٢٣٦٠		(٦)٦٠٠		٢٩٦٠				٢٩٦٠
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً.		١٢٠٠	(٥)٢٠٠			١٠٠٠				١٠٠٠
قرض		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
حساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥				٢٤٥٣٥				٢٤٥٣٥
مسحوبات ياسر	١٥٠٠				١٥٠٠				١٥٠٠	
عمولة بيع عقارات		٨٠٠٠				٨٠٠٠		٨٠٠٠		
مصروفات إعلان	١٨٠٠				١٨٠٠		١٨٠٠			
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠				٩٢٠		٩٢٠			
مصاريف تليفون	٢٧٠				٢٧٠		٢٧٠			
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								
مصروفات التأمين			(١)٢٥		٢٥		٢٥			
مصروفات مهمات مكتبية			(٢)١٦٠		١٦٠		١٦٠			
مصروفات إهلاك مبانى			(٣)١٠٠		١٠٠		١٠٠			
مصاريف إهلاك اثاث			(٤)١٨٥		١٨٥		١٨٥			
اتعاب إدارة عقارات مكتسبة				(٥)٢٠٠ (٨)٦٠		٢٦٠		٢٦٠		
مصروفات الفوائد			(٦)٦٠٠		٦٠٠		٦٠٠			
مصروفات الأجور والمرتبات			(٧)٦٠٠		٦٠٠		٦٠٠			
الأجور والمرتبات المستحقة				(٧)٦٠٠		٦٠٠				٦٠٠
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل			(٨)٦٠		٦٠				٦٠	
			١٩٣٠	١٩٣٠	٢٠٢١٤٥	٢٠٢١٤٥				

الخطوة الخامسة :

تجميع أعمدة قائمة الربح وأعمدة الميزانية العمومية، وتحديد صافي ربح المشروع: وتنطوى الخطوة الخامسة من خطوات إعداد ورقة العمل على تجميع العمود المدين والدائن الخاصين بقائمة الدخل وتحديد المتمم الحسابى الذى يمثل الفرق بين مجموع الجانبين، ومن الطبيعى أنه إذا كان الجانب الدائن هو الأكبر فيسظهر المتمم الحسابى فى الجانب المدين ويمثل صافى الربح أما إذا كان الجانب المدين هو الأكبر فإن المتمم الحسابى سيظهر فى الجانب الدائن وسيمثل صافى خسارة. وبعد تحديد صافى الربح أو الخسارة بهذه الصورة فإنه ينقل إلى العمود المناسب فى الميزانية العمومية. ويلاحظ أنه إذا كانت النتيجة تمثل ربحاً صافياً فإنه سيظهر فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية بإعتباره يمثل زيادة فى حقوق الملكية، أما إذا كانت النتيجة صافى خسارة فستنقل إلى جانب الأصول من الميزانية على أساس أنها تمثل تخفيضاً لحقوق الملكية. وتجدر الإشارة إلى أن وضع المتمم الحسابى (صافى الربح أو صافى الخسارة) فى العمود المناسب فى قائمة الدخل يجعل مجموع العمودين متساويين، كما أنه بنقل رصيد صافى الربح أو صافى الخسارة إلى العمود المناسب من أعمدة الميزانية العمومية، فإنه من الضرورى أن يتوازن جانبى الميزانية (عمود الأصول والخصوم بورقة العمل) . وينبغى أن يضاف إلى ورقة العمل سطر جديد لوضع رقم صافى الربح فى المكان المناسب فى كل من القسم الخاص بالحسابات الختامية والميزانية العمومية، وتظهر ورقة العمل الخاصة بمنشأة العقارية بعد القيام بهذه الخطوة على الصورة التالية :

منشـأة ياسـر العقـــارية
ورقـة العمـل
عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

إسم الحساب	ميزان المراجعة قبل التسويات		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
بة	٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠				٩٥٦٥٠	
نون	٤٤٥٠٠				٤٤٥٠٠				٤٤٥٠٠	
ن مقدم	٩٠٠			(١)٢٥	٨٧٥				٨٧٥	
مات مكتبية	٣٦٠			(٢)١٦٠	٢٠٠				٢٠٠	
ضى	٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠				٢٠٥٠٠	
نى	١٢٠٠٠				١٢٠٠٠				١٢٠٠٠	
مع إهلاك مبانى		٣٠٠		(٣)١٠٠		٤٠٠				٤٠٠
ث	٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠				٢٢٢٠٠	
جمع إهلاك أثاث		٥٥٥		(٤)١٨٥		٧٤٠				٧٤٠
نون		١٣٦٥٠				١٣٦٥٠				١٣٦٥٠
ائد مستحقة		٢٣٦٠		(٦)٦٠٠		٢٩٦٠				٢٩٦٠
ماب إدارة عقارات محصلة مقدما.		١٢٠٠	(٥)٢٠٠			١٠٠٠				١٠٠٠
رض		٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠
ساب ياسر الجارى		٢٤٥٣٥				٢٤٥٣٥				٢٤٥٣٥
سحوبات ياسر	١٥٠٠				١٥٠٠				١٥٠٠	
مولة بيع عقارات		٨٠٠٠				٨٠٠٠		٨٠٠٠		
صروفات إعلان	١٨٠٠				١٨٠٠		١٨٠٠			
صاريف سفر وانتقال	٩٢٠				٩٢٠		٩٢٠			
صاريف تليفون	٢٧٠				٢٧٠		٢٧٠			
	٢٠٠٦٠٠	٢٠٠٦٠٠								
صروفات التأمين			(١)٢٥		٢٥		٢٥			
صروفات مهمات مكتبية			(٢)١٦٠		١٦٠		١٦٠			
صروفات إهلاك مبانى			(٣)١٠٠		١٠٠		١٠٠			
صاريف إهلاك اثاث			(٤)١٨٥		١٨٥		١٨٥			
ماب إدارة عقارات مكتسبة				(٥)٢٠٠ (٨)٦٠		٢٦٠		٢٦٠		
صروفات الفوائد			(٦)٦٠٠		٦٠٠		٦٠٠			
صروفات الأجور والمرتبات			(٧)٦٠٠		٦٠٠		٦٠٠			
جور والمرتبات المستحقة				(٧)٦٠٠		٦٠٠				٦٠٠
اب إدارة عقارات تحت التحصيل			(٨)٦٠		٦٠				٦٠	
افى الربح							٣٦٠٠			٣٦٠٠
			١٩٣٠	١٩٣٠	٢٠٢١٤٥	٢٠٢١٤٥	٨٢٦٠		١٩٧٤٨٥	١٩٧٤٨٥

٥- إستخدامات ورقة العمل :

أوضحنا فى الجزء السابق من هذا الفصل خطوات إعداد ورقة العمل حتى الوصول إلى رقم صافى الربح وجميع البيانات الأخرى التى ستظهر فى القوائم المالية التى تعد فى نهاية الفترة المحاسبية. وتعتبر ورقة العمل المستكملة مصدراً لإعداد القوائم المالية، وإعداد قيود التسوية، وكذا إعداد قيود الإقفال اللازم إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية. وسنعرض لكل إستخدام من إستخدامات ورقة العمل فيمايلى :

٥-أ - إعداد القوائم المالية :

تعتبر عملية إعداد القوائم المالية فى صورتها النهائية من ورقة العمل عملية فى منتهى السهولة، ذلك لأن كل المعلومات المطلوبة لإعداد كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية تكون موجودة ومتاحة بشكل منظم فى ورقة العمل. وتمثل عملية إعداد القوائم المالية من ورقة العمل عملية نقل وعرض لتلك القوائم فى شكل مقبول، ونعرض فيما يلى قائمة الدخل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية والمنقولة من ورقة العمل التى سبق عرضها.

منشأة ياسر العقارية

قائمة الدخل عن الشهر المنتهى

فى ١٩٩٩/٥/٣١

الإيرادات	جنيه	جنيه
عمولة بيع عقارات	٨٠٠٠	
أتعاب إدارة عقارات محققة	٢٦٠	٨٢٦٠
المصروفات		
مصروفات إعلان	١٨٠٠	
مصاريف سفر وانتقال	٩٢٠	
مصاريف تليفون	٢٧٠	
مصروفات تأمين	٢٥	
مصروفات مهمات مكتبية	١٦٠	
إهلاك مبانى	١٠٠	
إهلاك أثاث	١٨٥	
مصروفات فوائد	٦٠٠	
أجور ومرتبات	٦٠٠	٤٦٦٠
صافى الربح		٣٦٠٠

وتوضح أعمدة الميزانية العمومية بورقة العمل التفاصيل المطلوبة لإعداد تلك القائمة، ويعتبر إعداد تلك القائمة من ورقة العمل عملية نقل وعرض لتلك القائمة فى الشكل الملائم، وتظهر قائمة الميزانية لمنشأة ياسر العقارية والمنقولة من ورقة العمل على الصورة التالية :

منشأة ياسر العقارية

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/٥/٣١ فى صورة تقرير مالى

البيان		جنيه	جنيه
الاصول			
نقدية			٩٥٦٥٠
مدينون			٤٤٥٠٠
أتعاب إدارة عقارات تحت التحصيل			٦٠
تأمين مقدم			٨٧٥
مهمات مكتبية			٢٠٠
أراضى			٢٠٥٠٠
مبانى	١٢٠٠٠		
– مجمع إهلاك مبانى	٤٠٠		١١٦٠٠
أثاث	٢٢٢٠٠		
– مجمع إهلاك أثاث	٧٤٠		٢١٤٦٠
مجموع الأصول			١٩٤٨٤٥
الخصوم			
(١)الالتزامات			
دائنون			١٣٦٥٠
فوائد مستحقة			٢٩٦٠
أجور مستحقة			٦٠٠
أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدماً			١٠٠٠
قرض			٥٠٠٠٠
(٢) حقوق الملكية *			
رأس مال ياسر		١٠٠٠٠٠	
حساب ياسر الجارى	٢٤٥٣٥		
+ أرباح الشهر	٣٦٠٠		
	٢٨١٣٥		
– مسحوبات ياسر	١٥٠٠	٢٦٦٣٥	
صافى حقوق الملكية			١٢٢٦٣٥
مجموع الخصوم			١٩٤٨٤٥

* قد تظهر التطورات فى حقوق الملكية فى قائمة مستقلة على أن تظهر تلك الحقوق فى الميزانية العمومية فى هذه الحالة فى رقم واحد.

٥- ب - إعداد قيود التسوية من البيانات المتاحة بورقة العمل :

قمنا فى الجزء الأول من هذا الفصل بشرح أهم قيود التسويه التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفتره المحاسبيه، وبينا مبررات إعداد كل منها. ثم عرضنا لاعداد تلك القيود مباشرة فى ورقة العمل ذلك أننا لن نقوم فى حالة إستخدام ورقة العمل - بإثبات أى قيود فى كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ إلا بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل والإستقرار على قيود التسوية فى شكلها النهائى تفادياً لإجراء أى قيود ثم إعادة تلك القيود وتصحيحها بعد ذلك، الأمر الذى قد يعقد دفتر اليومية كما سبق أن ذكرنا.

وبمجرد الإنتهاء من إعداد ورقة العمل فإنه يكون من الضرورى إثبات التسويات المختلفة فى كل من دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، وتكون هذه التسويات موجودة بصورة مفصلة فى قسم التسويات بورقة العمل كما توفر التفسيرات الموجودة بأسفل ورقة العمل كل المعلومات المطلوبة لإعداد تلك القيود. وفى حقيقة الأمر فإنه يمكن إعداد قيود التسوية إما فى صوره قيود متفرقة حيث يكون لكل عملية تسوية قيد واحد خاص بها أو يمكن إعداد قيد تسويه واحد يشتمل على جميع التسويات الخاصة بالشهر، ونوضح فيما يلى قيود التسوية المتفرقة وقيد التسوية الإجمالى لمنشأة باسر العقارية.

أولا : قيود التسوية المتفرقة

اليومية العامة **صفحة رقم .....**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــــان	التاريخ
٢٥			من حـ/ مصروفات التأمين	١٩٩٩/٥/٣١
	٢٥		إلى حـ/ تأمين مقدم	
			إثبات مصروفات التأمين عن الشهر.	
١٦٠			من حـ/ مصروفات المهمات المكتبية	١٩٩٩/٥/٣١
	١٦٠		إلى حـ/ المهمات المكتبية	
			إثبات مصروفات المهمات المكتبية الخاصة بالشهر	

اليومية العامة　　　　صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــــان	التاريخ
١٠٠			من حـ/ مصروفات إهلاك مبانى	١٩٩٩/٥/٣١
	١٠٠		إلى حـ/ مجمع إهلاك مبانـى	
			إثبات إهلاك المباني عن الشهر.	
١٨٥			من حـ/ مصروفات إهلاك أثاث	١٩٩٩/٥/٣١
	١٨٥		إلى حـ/ مجمع إهلاك أثاث	
			إثبات مصروفات إهلاك الأثاث الخاصة بالشهر.	
٢٠٠			من حـ/ أتعـاب إدارة العـقـارات المحـصلة مقدما	١٩٩٩/٥/٣١
	٢٠٠		إلى حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر	
			إثبات أتعاب إدارة العقارات المكتسبة عن الشهر.	
٦٠٠			من حـ/ مصروفات الفوائد	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠٠		إلى حـ/ الفوائـــد المستحقة	
			إثبات مصروفات الفوائد المستحقة عن الشهر.	
٦٠٠			من حـ/ مصاريف الأجور والمرتبات	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠٠		إلى حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة	
			إثبات الأجور والمرتبات المستحقة في نهاية الشهر.	
٦٠			من حـ/ أتعـــاب إدارة العـــقـــارات تحت التحصيل	١٩٩٩/٥/٣١
	٦٠		إلى حـ/ أتعـــاب إدارة العـــقـــارات المكتسبة	
			إثبات أتعاب إدارة العقارات المستحقة على الغير.	

وبدلاً من إعداد تلك القيود الثمانية المتفرقة يمكن إعداد قيد تسوية مركب واحد يشتمل على جميع تلك التسويات، من واقع عمود التسويات بورقة العمل، ويظهر هذا القيد المركب فى هذه الحالة على الصورة التالية :

دفتر اليومية　　　　صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
			من مذكورين	١٩٩٩/٥/٣١
٢٥			حـ/ مصروفات التأمين	
١٦٠			حـ/ مصروفات المهمات المكتبية	
١٠٠			حـ/ مصروفات إهلاك مبانى	
١٨٥			حـ/ مصروفات إهلاك أثاث	
٢٠٠			حـ/ أتعاب إدارة عقارات محصلة مقدما	
٦٠٠			حـ/ مصروفات الفوائد	
٦٠٠			حـ/ مصروفات الأجور والمرتبات	
٦٠			حـ/ أتعاب إدارة العقارات تحت التحصيل	
			إلى مذكورين	
	٢٥		حـ/ تأمين مقدم	
	١٦٠		حـ/ المهمات المكتبية	
	١٠٠		حـ/ مجمع إهلاك مبانى	
	١٨٥		حـ/ مجمع إهلاك أثاث	
	٢٠٠		حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة	
	٦٠٠		حـ/ الفوائد المستحقة	
	٦٠٠		حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة	
	٦٠		حـ/ أتعاب إدارة العقارات المكتسبة	
			إثبات التسويات المتعلقة بشهر مايو ١٩٩٩	

ويترتب على إثبات تلك التسويات فى دفتر اليومية إما بالصورة المفردة أو فى صورة قيد مركزى وترحيلها إلى دفتر الأستاذ أن تصبح حسابات دفتر الأستاذ مطابقة تماماً للأرصدة التى تظهر فى القوائم المالية.

٥- جـ- إعداد قيود الإقفال من ورقة العمل :

بمجرد إعداد القوائم المالية تكون حسابات الإيرادات والمصروفات قد أدت

الغرض منها عن الفترة الجارية ويجب بالتالى إقفالها بحيث تكون أرصدتها تساوى صفر عند بداية الفترة المحاسبية التالية، وذلك حتى تكون تلك الحسابات جاهزة لتسجيل الإيرادات والمصروفات عن الفترة الجديدة.

وقد سبق أن أوضحنا كيفية إعداد قيود اليومية الخاصة بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وكيفية ترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ في الفصل السابق، وكل ما نريد إبرازه هنا هو أن ورقة العمل التى سبق إعدادها توفر كل المعلومات الملائمة لإعداد قيود الإقفال، ونلخص فيما يلى إجراءات إعداد قيود الإقفال بإستخدام البيانات التى توفرها ورقة العمل :

أولا : لإقفال الحسابات الموجودة بالعمود الدائن فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل تجعل حسابات الإيرادات المختلفة الواردة فى هذا العمود مديناً وحساب ملخص قائمة الدخل دائناً.

ثانيا : لإقفال الحسابات الموجودة فى العمود المدين فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل بجعل حساب ملخص قائمة الدخل مديناً وحسابات المصروفات الواردة بالتفصيل فى هذا العمود دائنه.

ثالثا : يقفل حساب ملخص قائمة الدخل إذا كان رصيده يمثل ربحاً بجعله مديناً وجعل حساب جارى صاحب المنشأة دائناً. وإذا كان رصيد حساب ملخص قائمة الدخل يمثل خسارة فإنه يقفل بجعله دائناً ويجعل الحساب الجارى لصاحب المنشأة فى هذه الحالة مديناً.

رابعاً : يقفل حساب المسحوبات فى حساب صاحب المنشأة الجارى، وذلك بجعل الحساب الجارى لصاحب المنشأة مديناً وحساب المسحوبات دائناً.

ويترتب على الإجراءات السابقة إقفال كل من حسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات وحساب ملخص قائمة الدخل، وسيظهر الحساب الجارى لصاحب المنشأة تأثير ذلك كله، بحيث يضاف رصيده إلى حساب

رأس المال بالميزانية العمومية إذا كان هذا الرصيد دائناً، أو يخصم من حساب رأس المال إذا كان مديناً، وذلك لاظهار صافى حقوق الملكية فى تاريخ الميزانية العمومية.

وتظهر قيود الإقفال لمنشأة ياسر العقارية فى نهاية شهر مايو بإستخدام الاجراءات السابقة على الصورة التالية :

دفتر اليومية		صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
			من مذكورين	١٩٩٩/٥/٣١
٨٠٠٠			حـ/ عمولة بيع عقارات	
٢٦٠			حـ/ أتعاب إدارة عقارات	
	٨٢٦٠		إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
			إقفال حسابات الإيرادات	
٤٦٦٠			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	١٩٩٩/٥/٣١
			إلى مذكورين	
	١٨٠٠		حـ/ مصروفات إعلان	
	٩٢٠		حـ/ مصاريف سفر وانتقال	
	٢٧٠		حـ/ مصاريف تليفون	
	٢٥		حـ/ مصروفات تأمين	
	١٦٠		حـ/ مصروفات مهمات مكتبية	
	١٠٠		حـ/ إهلاك مبانى	
	١٨٥		حـ/ إهلاك أثاث	
	٦٠٠		حـ/ مصروفات فوائد	
	٦٠٠		حـ/ أجور ومرتبات	
			إقفال حسابات المصروفات.	
٣٦٠٠			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	١٩٩٩/٥/٣١
	٣٦٠٠		إلى حـ/ ياسر الجارى	
			ترحيل صافى الربح إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة.	
١٥٠٠			من حـ/ ياسر الجارى	١٩٩٩/٥/٣١
	١٥٠٠		إلى حـ/ المسحوبات	
			ترحيل صافى الربح إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة.	

٦- ملخص الدورة المحاسبية فى حالة إستخدام ورقة العمل :

ذكرنا فيما سبق أن حياة المشروع تنقسم عادة إلى فترات محاسبية متساوية فى طولها، وفى كل فترة تتكرر الإجراءات المحاسبية النمطية إبتداءاً من إثبات العمليات فى دفتر اليومية، وإنتهاءاً بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال (الميزانية العمومية) ونظراً لأن ورقة العمل تحتوى على ميزان المراجعة المبدئى وعلى قيود التسوية كما ستشتمل تلك القائمة على ميزان المراجعة بعد التسويات، فإن إستخدام تلك الورقة سيعدل قليلاً من مراحل الإجراءات المحاسبية التى تعرضنا لها فى الفصل السابق، وسيكون تتابع تلك الإجراءات فى حالة إستخدام ورقة العمل على الصورة التالية :

أ – القيد فى دفتر اليومية : إن أول خطوة فى الإجراءات المحاسبية تنطوى على تحليل عمليات المشروع المختلفة التى تخضع للتسجيل المحاسبى، وبناء على هذا التحليل يتم تسجيل تلك العمليات فى دفتر اليومية فى صورة متتابعة ويومية.

ب– الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ: بعد إثبات العمليات فى دفتر اليومية يتم ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، وبعد ذلك يتم ترصيد حسابات دفتر الأستاذ إذا كانت المنشأة تستخدم الحسابات التى تأخذ شكل حرف T للوصول إلى أرصدة تلك الحسابات فى نهاية الفترة، مع ملاحظة أن استخدام الحسابات التى تظهر الرصيد المستمر للحسابات توفر عملية الترصيد فى نهاية الفترة المحاسبية.

جـ- إعداد ورقة العمل : وتبدأ عملية إعداد ورقة العمل بنقل أرصدة الحسابات فى نهاية الفترة من دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة المبدئى عن طريق التحقق من تطابق مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة. وبعد التحقق من هذا التطابق يتم إثبات

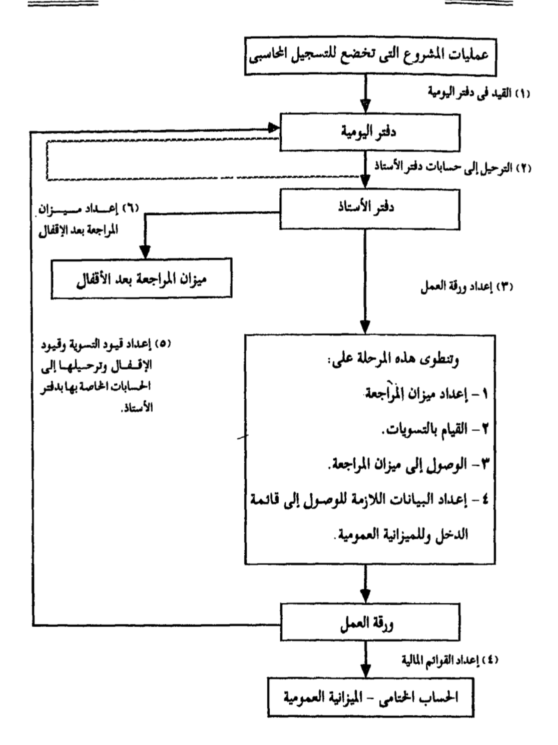
التسويات المختلفة بورقة العمل، ثم الوصول إلى ميزان المراجعة بعد التسويات، وبعد ذلك توزيع الأرصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات على كل من القسم الخاص بقائمة الدخل والقسم الخاص بالميزانية العمومية وتحديد الربح أو الخسارة الصافية.

د- إعداد القوائم المالية: تستخدم المعلومات الواردة فى ورقة العمل لإعداد قائمة الدخل (الحسابات الختامية) وإعداد الميزانية العمومية.

هـ- تعديل وإقفال الحسابات : تستخدم البيانات الواردة فى ورقة العمل كمصدر وكمستند لإثبات قيود التسوية فى دفتر اليومية، وبعد ذلك ترحل تلك القيود إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ. كما تستخدم ورقة العمل لتوفير البيانات اللازمة لاعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وحساب ملخص قائمة الدخل وحساب المسحوبات.

و - إعداد ميزان المراجعة بعد إقفال الحسابات: ويعد ميزان مراجعة بعد إقفال الحسابات وذلك للتأكد من أن دفتر الأستاذ العام فى حالة توازن بعد القيام بالتسويات وإقفال الحسابات.

وتمثل الإجراءات السابقة عملية محاسبية متكاملة، وغالباً ما يشار إلى تلك الإجراءات النمطية التى تكرر فى كل فترة محاسبية بإصطلاح الدورة المحاسبية، ويمكن توضيح الدورة المحاسبية فى الشكل التالى :



شكل رقم (٥)
يوضح الدورة المحاسبية المتكاملة فى حالة
استخدام ورقة العمل

ويلاحظ من الدورة السابقة أن إعداد القوائم المالية (خطوة رقم ٤) تأتى قبل إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال فى دفتر اليومية وترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ (خطوة رقم ٥). ويعكس ذلك رغبة إدارة المشروع فى الحصول على القوائم المالية بأسرع مايمكن، وبمجرد الإنتهاء من إعداد ورقة العمل، على أن يأتى بعد ذلك تسجيل تلك التسويات بصورة رسمية.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم المنشآت فى الحياة العملية تقوم بإقفال حساباتها مرة واحدة فى نهاية السنة المالية، وفى هذه الحالة ستغطى الدورة المحاسبية سنة كاملة، ولكن لأغراض الشرح والتبسيط فإننا نفترض أن الدورة المحاسبية تغطى فترة أقل من سنة أو شهر على سبيل المثال. ولا يمنع إقفال الحسابات وإعداد التسويات بصورة رسمية فى نهاية السنة المالية من إعداد حسابات ختامية وميزانية شهرية دون القيام بأعمال الحسابات.

إن إستخدام ورقة العمل يسمح بإعداد قوائم مالية شهرية دون الحاجة إلى إقفال الحسابات فى نهاية كل شهر. وتكون القوائم المالية الشهرية ذات فائدة كبيرة بالنسبة لإدارة المشروع لأنها توضح مدى تقدم المشروع فى تحقيق أهدافه وتسمح باتخاذ بعض الخطوات التى تكفل تحسين آداء المشروع. وتعد هذه القوائم الشهرية من واقع ورقة العمل. ولكن التسويات التى تظهر فى تلك الورقة لايتم تسجيلها فى دفتر اليومية، ولايتم إقفال الحسابات، وبناء على ذلك فإنه سيتم إعداد قيود التسوية وقيود الإقفال مرة واحدة فى نهاية السنة المالية مع توفير قوائم مالية شهرية بصورة ملائمة. ويطلق على القوائم المالية الشهرية إصطلاح القوائم الدورية، أو القوائم المالية الداخلية نظراً لانها تعد أساساً لإستخدام إدارة المشروع الداخلية. ولاتخضع القوائم المالية الدورية عادة لعملية الفحص والمراجعة التى يقوم بها مراجع الحسابات الخارجى، وإنما القوائم المالية السنوية هى التى تخضع لهذا الفحص.

٧- معالجة المصروفات المستحقة والإيرادات غير المحصلة الناتجة عن التسويات :

أوضحنا فيما سبق أن أى مصروف مستحق فى نهاية الفترة المحاسبية يعالج عن طريق جعل حساب المصروف مديناً وحساب الالتزام المستحق دائناً، وسيرحل حساب المصروف إلى حساب النتيجة، أما حساب الالتزام فسيظهر فى الميزانية العمومية. كما أوضحنا أن أى إيرادات غير محصلة أو تحت التحصيل تعالج عن طريق جعل حساب الإيرادات تحت التحصيل (حساب أصل) مديناً وجعل حساب الإيراد المكتسب دائناً، وسيحول حساب الإيراد تحت التحصيل إلى الميزانية العمومية بإعتباره أحدْ حسابات الأصول، أما حساب الإيراد المكتسب فسيرحل إلى حساب النتيجة بإعتباره إيراداً محققا خلال الفترة المحاسبية.

ويمكن أن تعالج الالتزامات المستحقة وكذا الإيرادات تحت التحصيل فى الفترة المحاسبية التالية بأحد أسلوبين :

١ - يظل حساب الإلتزام المستحق كما هو بدفتر الأستاذ حتى يتم سدادة فى ميعاد السداد الطبيعى وفى هذه الحالة سيجعل حساب الإلتزام المستحق مديناً وحساب النقدية دائناً، أو يظل حساب الإيراد تحت التحصيل مديناً إلى أن يتم تحصيله فى الميعاد المتفق عليه، وفى هذه الحالة سيجعل حساب النقدية مديناً وحساب الإيراد تحت التحصيل دائناً.

٢ - يمكن أن تستخدم فكرة القيود العكسية لمعالجة الإلتزامات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل فى بداية الفترة المحاسبية التالية، وذلك عن طريق إجراء قيد عكسى لقيد التسوية الأصلى فى أول السنة المالية، مع إثبات المدفوعات التالية كمصروف عندما تدفع أو إثبات الإيرادات المحصلة كإيراد عند تحصيلها .

وسنوضح فكرة القيود العكسية بإستخدام المثال المبسط التالى :

تعمل إحدى المنشآت ستة أيام فى الأسبوع وتدفع أجور عمالها أسبوعياً كل يوم خميس، وتبلغ تلك الأجور اليومية ٣٠٠ جنيه. وبناء على تلك المعلومات ستكون الأجور الأسبوعية ١٨٠٠ جنيه (٣٠٠ × ٦)، وبناء عليه فإنه عند سداد الأجور فى نهاية الأسبوع سيتم إجراء القيد التالى فى دفتر اليومية:

اليومية العامة **صفحة رقم .....**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الاستاذ	البيـــــــان	التاريخ
١٨٠٠			من حـ/ مصروفات الاجور	تاريخ نهاية الأسبوع
	١٨٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات الاجور الأسبوعية المسددة.	

وبفرض أن يوم ٣١ ديسمبر من سنة ١٩٩٨ قد وقع يوم ثلاثاء، معنى ذلك أن العمال قد عملوا إعتبارا من يوم السبت والاحد والاثنين والثلاثاء فى سنة ١٩٩٨ دون أن يحصلوا مقابل تلك الأيام على الأجور نظراً لأنهم سيقومون بالحصول عليها يوم الخميس ١٩٩٩/١/٢، ولكن التصوير السليم للقوائم المالية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ يقتضى تحديد الأجور الخاصة بيوم السبت والأحد والاثنين والثلاثاء وإثباتها كمصروفات وتحميل حساب النتيجة بها وإثبات الإلتزام الذى يكون موجوداً على المنشأة نتيجة لذلك وإظهاره فى الميزانية العمومية التى تعد فى ١٩٩٨/١٢/٣١ . ويكون قيد التسوية اللازم إجراؤه فى نهاية سنة ١٩٩٨ هو :

اليومية العامة صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٢٠٠			من حـ/ مصروفات الاجور	٩٨/١٢/٣١
	١٢٠٠		إلى حـ/ الأجور المستحقة	
			إثبات مصروفات الأجور والإلتزام المتعلق بها عن الأربعة أيام الأخيرة من السنة.	

وسيرحل رصيد حساب مصروفات الأجور إلى حساب النتيجة وسيكون رصيده بعد هذا الترحيل صفراً، أما رصيد حساب الأجور المستحقة فسيظل مفتوحا فى بداية السنة الجديدة وسيكون له رصيداً دائناً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه. وعند سداد الأجور فى نهاية الأسبوع الأول من السنة الجديدة (يوم الخميس ٢ يناير ١٩٩٩) فإنه يمكن معالجة عملية سداد الأجور بإستخدام القيد التالى:

اليومية العامة صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
			من مذكورين	١٩٩٩/١/٢
١٢٠٠			حـ/ الأجور المستحقة	
٦٠٠			حـ/ مصروفات الأجور	
	١٨٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات سداد الأجور المستحقة عن الفترة الأخيرة من العام الماضى، وعن الفترة الأولى من العام الحالى.	

واضح أنه يترتب على ترحيل هذا القيد إقفال حساب الأجور المستحقة وتحميل حساب مصروفات الأجور بمبلغ ٦٠٠ جنيه وهى أجور يوم الأربعاء والخميس أول وثانى أيام سنة ١٩٩٩ . ويتطلب إعداد قيد سداد الأجور بهذه الصورة من المحاسب أن يكون متيقظاً لمتابعة عمليات السداد والتحصيل فى بداية العام الجديد لتحديد الحساب الذى سترحل إليه عمليات السداد أو التحصيل. وهناك طريقة بديلة لمعالجة تلك العمليات تكون أكثر سهولة وتستند فى فكرة إستخدام القيود العكسية وذلك على النحو التالى :

أ - فى بداية السنة المالية (يوم ١٩٩٩/١/١) يتم إعداد قيود عكسية لقيود التسوية المتعلقة بإثبات الإلتزامات المستحقة أو الإيرادات تحت التحصيل.

ب- يتم إثبات عملية السداد عن طريق تحميل كامل المبلغ على حساب المصروف أو إثبات الإيراد المحصل بالكامل كإيراد فى تاريخ التحصيل.

ووفقا لهذه الطريقة فإنه سيتم فى يوم ١٩٩٩/١/١ إثبات قيد عكسى للقيد الخاص بإثبات الأجور المستحقة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

اليومية العامة **صفحة رقم .....**

مدين	دائن	رقم الحساب فى دفتر الأستاذ	البيـــــــان	التاريخ
١٢٠٠			من حـ/ الأجور المستحقة	١٩٩٩/١/١
	١٢٠٠		إلى حـ/ مصروفات الأجور	
			قيد عكسى لتحويل الالتزام المستحق إلى حساب مصروف.	

وعند سداد الأجور يوم ١٩٩٩/١/٢ سيتم تحميل الأجور المسددة على حساب مصروفات الأجور، وذلك عن طريق إستخدام القيد التالى :

اليومية العامة   صفحة رقم .....

مدين	دائن	رقم الحساب في دفتر الأستاذ	البيـــــان	التاريخ
١٨٠٠			من حـ/ مصروفات الأجور	١٩٩٩/١/٢
	١٨٠٠		إلى حـ/ النقديـــة	
			إثبات الاجور المسددة بتاريخ اليوم.	

ومن الطبيعى أن إستخدام هاتين الطريقتين يؤدى إلى نفس النتيجة، ولكن الطريقة الثانية تتصف بالبساطة، ولاتحتاج لأى عملية متابعة وتمييز للمدفوعات أو المقبوضات فى بداية السنة المالية.

ومن الطبيعى أن المعالجة السابقة تقتصر على قيود التسوية المتعلقة بإثبات الإلتزامات المستحقة مثال ذلك الفوائد المستحقة والأجور المستحقة وأى مستحقات أخرى تمثل إلتزاماً على المنشأة. كما تستخدم أيضا فكرة القيود العكسية بالنسبة للتسويات المتعلقة بإثبات الإيرادات تحت التحصيل، مثال ذلك الاتعاب المستحقة للمنشأة (تحت التحصيل)، والفوائد المستحقة للمنشأة على ودائعها أو أى إيراد مكتسب ولكنه لم يحصل بعد فى نهاية السنة المالية. ويمكن القول باختصار أن فكرة القيود العكسية يمكن أن تستخدم بالنسبة للتسويات التى سيترتب عليها سداد أو تحصيل نقدية فى الفترة المحاسبية التالية. ويترتب على ذلك أن هذه الفكرة لايمكن أن تستخدم بالنسبة للتسويات المتعلقة بالإهلاك أو الخاصة بإثبات المصروفات المستنفذة من الأصول (المهمات المكتبية)، أو التسويات المتعلقة بتخصيص الإيرادات المحصلة على الفترات المحاسبية.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية
على الفصل السابع

أولاً – الأسئلة النظرية :

أجب عن الأسئلة التالية :

١– بين تأثير تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية على قياس ربح المشروع.
٢– حدد الأنواع الرئيسية لقيود التسوية التى ينبغى إعدادها فى نهاية الفترة المحاسبية وبين مبرر إعداد كل منها.
٣– اشرح الأهداف التى تستخدم ورقة العمل من أجل تحقيقها.
٤– ماهى خطوات إعداد ورقة العمل ومبرر كل خطوة؟
٥– اشرح كيف يمكن معالجة المصروفات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل الناتجة عن التسويات المحاسبية.
٦– بين كيف يمكن إعداد قيود الإقفال من واقع ورقة العمل.
٧– اشرح مراحل الدورة المحاسبية فى حالة إستخدام ورقة العمل
٨– ماهو المقصود بالقيود العكسية فى المحاسبة وماهو مبرر إعدادها؟
٩– يؤثر تسجيل الإهلاك على حسابين من حسابات دفتر الأستاذ هما مصروف الإهلاك وحساب مجمع الإهلاك – اشرح الغرض من كل حساب مع الإشارة إلى طبيعة رصيد كل حساب من ناحية ما إذا كان رصيد مدين أو رصيد دائن فى العادة، واذكر أين يظهر كل منهما فى القوائم المالية.
١٠– أظهر ميزان المراجعة بعد التسويات لمنشأة الجوهرى أرصدة الحسابات التالية ضمن باقى الأرصدة الأخرى :

٦٣٢٠٠	مبانى
٣١٦٠	مصروف إهلاك مبانى
٢٢١٢٠	مجمع إهلاك مبانى

بافتراض أن تلك المنشأة استخدمت طريقة القسط الثابت (التوزيع المتساوى لتكلفة الأصل على حياته الانتاجية) فما هى فى ضوء الحقائق لسابقة الفترة الزمنية التى تعتقد أن المنشأة قد تملكت هذه المبانى فى بدايتها.

١١- بلغ الربح الصافى لمنشأة ياسر فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ما قيمته ٤٢٨٠٠ جنيه كما بلغ رأس مال صاحب المنشأة ٧٢٠٠٠ جنيه، إلا أنه تبين من مراجعة حسابات المنشأة أنها أخفقت فى تسجيل فائدة مستحقة عليها قدرها ٧٥٠ جنيه نتيجة الحصول على قرض من البنك. حدد بالنسبة لهذه المنشأة الرقم الصحيح لصافى الربح وحقوق الملكية، وحدد التأثير المقابل فى الميزانية العمومية الناتج عن هذا الخطأ.

١٢- بلغ رصيد المهمات المكتبية الموجودة فى بداية سنة ١٩٩٩ فى منشأة الياسمين التجارية ١٢٠٠ جنيه وفى خلال سنة ١٩٩٩ اشترت المنشأة مهمات مكتبية أخرى قيمتها ٢٨٠٠ جنيه وحملت المهمات على حساب المهمات المكتبية (أصل). وفى نهاية السنة تم حصر المهمات الموجودة وبلغت قيمتها ١٣٥٠ جنيه - والمطلوب إعداد قيد التسوية اللازم فى نهاية سنة ١٩٩٩.

١٣- اذكر بعض أمثلة لبعض التكاليف غير المستنفذة التى تنتفع بها المنشأة فى أكثر من فترة محاسبية مستقبلة، وبين مكان ظهور تلك العناصر فى الميزانية العمومية.

١٤- إذا أغفل محاسب منشأة الورد القيام بإعداد قيد تسوية بقيمة التأمين المستنفذ خلال السنة فما هى المفردات التى سيحدث بها خطأ بقائمة الدخل؟ هل هذه المفردات ستكون ناقصة أو متضخمة نتيجة هذا الخطأ؟ وماهى المفردات التى سيحدث بها خطأ بالميزانية العمومية؟ وهل هذه المفردات ستكون متضخمة أو ناقصة؟

١٥- بين أى من الحسابات التالية لايظهر فى ميزان المراجعة المعد بعد الإقفال.

حساب الدائنين، إيراد غير محقق (إيراد مقدم)، عمولات مستحقة، مصروفات تأمين، مهايا مستحقه، أتعاب مكتسبة، رأس مال، مجمع إهلاك، مصروف إهلاك، نقدية

١٦- هل يكون إعداد ورقة العمل سابقاً أو تالياً لترحيل قيود التسوية إلى حسابات دفتر الأستاذ عند القيام بالدورة المحاسبية المعتادة فى نهاية الفترة؟

١٧- إذا كان مجموع ميزان المراجعة قبل التسويات لمنشأة الزهور هو ٥٠٠٠٠ جنيه، وإذا تضمنت ورقة العمل ثلاث تسويات هى : إهلاك مبانى بمبلغ ١٨٠٠ جنيه. وإستنفاذ تأمين بمبلغ ٥٠٠ جنيه، وتسجيل مهايا مستحقة فى نهاية السنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، فماهو مجموع جانبى ميزان المراجعة بعد التسويات؟

١٨- بين أوجه الصواب الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- لايترتب على تقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة أى تسويات فى نهاية كل فترة.
- تعمل قيود التسوية على تخصيص العمليات على الفترة المحاسبية بصورة ملائمة.
- لاتتطلب التكاليف المسجلة التى تخص أكثر من فترة محاسبية أى قيود تسوية فى نهاية الفترة المحاسبية.
- تؤثر قيود التسوية على حسابات الميزانية العمومية فقط.
- تؤثر قيود التسوية على حسابات قائمة الربح فقط.
- كل قيد تسوية يؤثر على حساب من حسابات الميزانية العمومية وحساب من حسابات قائمة الدخل.
- لاتتطلب الإيرادات المسجلة والمحصلة عن أكثر من فترة محاسبية أى قيود تسوية فى نهاية الفترة.
- طالما أن الإيراد غير مسجل فى الدفاتر فإنه لا ينبغى إظهاره فى القوائم المالية.
- المصروفات التى تخص الفترة ولكنها غير مسجلة بالدفاتر لاتظهر بالقوائم المالية.
- يعتبر حساب الإهلاك المجمع أحد حسابات قائمة الدخل.
- تعتبر ورقة العمل جزء من النظام المحاسبى.
- يمكن أن يحول الحساب الواحد من حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات إلى أكثر من خانة من الخانات المتبقية فى ورقة العمل.
- تحتاج المصروفات إلى قيود إقفال فى نهاية الفترة بينما الإيرادات لاتحتاج إلى ذلك.
- يسبق إعداد ورقة العمل تسجيل قيود التسوية فى دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ.
- يمكن معالجة الإلتزامات المستحقة والإيرادات تحت التحصيل بقيود عكسية فى بداية الفترة المحاسبية التالية.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول:

سددت منشأة ياسر فى أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ مبلغ ٢٤٠٠ جنيه قيمة قسط تأمين ضد أخطار الحريق لمدة سنتين، وقد رحل هذا المبلغ إلى حساب التأمين المقدم (غير المستنفذ)، ولم تجرى خلال السنة المالية أى قيود تسوية.

المطلوب : إعداد قيد التسوية اللازم فى نهاية سنة ١٩٩٩ .

التطبيق الثانى:

فيمايلى بعض العمليات الخاصة بمنشأة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

(أ) حصلت المنشأة على قرض فى أول أكتوبر، وبلغت الفائدة المستحقة على هذا القرض فى نهاية السنة المالية ١٢٠٠ جنيه ولم يتم تسجيل مصروفات الفائدة فى الدفاتر.

(ب) بلغ رصيد حساب الأثاث فى أول السنة المالية ٢٨٣٠٠ جنيه وتقدر حياته الإنتاجية بعشر سنوات، ولم يتم إثبات الإهلاك الخاص به.

(جـ) تمتلك المنشأة بعض سندات القرض الوطنى، وقد بلغت الفائدة المستحقة على هذه السندات المملوكة للمنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ مبلغ ١٨٠٠ جنيه ولم يتم تسجيلها بعد.

المطلوب : إعداد قيود التسوية المطلوبة فى نهاية السنة المالية.

التطبيق الثالث:

تقوم منشأة حسام بدفع أجور عمالها يوم الخميس من كل أسبوع وتبلغ تلك الأجور الاسبوعية ١٢٠٠ جنيه مقابل العمل ستة أيام (من السبت إلى الخميس من كل أسبوع).

والمطلوب: (أ) إعداد قيد التسوية فى نهاية السنة المالية بفرض أن يوم ٣١ ديسمبر قد وقع يوم ثلاثاء.

(ب) إعداد قيد اليومية لإثبات سداد أجور العمال فى بداية السنة الجديدة (يوم ١/٢) بفرض أن المنشأة لاتقوم بإعداد قيود عكسية فى بداية السنة الجديدة.

التطبيق الرابع:

من البيانات التالية المطلوب إعداد قيود التسوية المطلوبة فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩ (نهاية السنة المالية) :

(أ) بلغت الأجور المستحقة ٢٣٠٠ جنيه.

(ب) فوائد شهادات الاستثمار المستحقة ٩٠٠ جنيه.

(جـ) هناك فوائد قرض غير مدفوعة بواقع ١٢٪ على مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تم الحصول عليه فى أول أكتوبر سنة ١٩٩٩.

(د) أجرت المنشأة سيارة من الغير بواقع ١٠ جنيه يومياً فى يوم ٢٠ ديسمبر ولم تدفع إيجار السيارة بعد.

التطبيق الخامس:

فيما يلى ميزان المراجعة قبل التعديلات المستخرج من دفاتر إحدى وكلاء التأمين فى ١٩٩٩/١٢/٣١ وميزان المراجعة المعدل :

البيـــــان	بعد التعديلات		قبل التعديلات	
نقدية		٦١٨٠		٦١٨٠
عمولة مستحقة		٢٠٠		
مهمات مكتبية		٣٦٠		٦٠٠
تركيبات مكتبية		١١٢٢٠		١١٢٢٠
مجمع إهلاك	٤٤٦٠		٤٣٠٠	
دائنــــون	١٥٥٠		١٥٥٠	
مرتبات مستحقة	٤٠٠			
عمولة غير مكتسبة	٢٨٠		٤٠٠	
رأس المال	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	
العمولة المكتسبة	٤٠٧٠		٣٧٥٠	
مرتبات		٢٤٠٠		٢٠٠٠
مصروفات المهمات المكتبية		٢٤٠		
مصروفات الإهلاك		١٦٠		
	٢٠٧٦٠	٢٠٧٦٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

المطلوب : إجراء قيود التسوية الملائمة فى نهاية سنة ١٩٩٩ .

التطبيق التاسع عشر:

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة حازم إمام والتسويات التى أجريت عليه فى ١٩٩٩/١٢/٣١:

البيـــــان	ميزان المراجعة مدين	ميزان المراجعة دائن	التسويات مدين	التسويات دائن
نقدية	٢٦٤٠٠			
ايجار مقدم	٢٤٠٠			(١)٨٠٠
تأمينات مقدمة	٨٠٠			(٢)٨٠
إعلانات مقدمة	٣٠٠٠			(٣)٣٠٠
مهمات مكتبية	٢٠٠٠			(٤)٤٨٠
تركيبات	٦٠٠٠٠			
إهلاك مجمع على التركيبات		٩٠٠٠		
أوراق دفع ٨٪		١٥٠٠٠		
إيرادات مقدمة		٢٤٠٠		(٥)٦٠٠
رأس المال		٤٠٠٠٠	(٨)١٠٠٠	
الحساب الجارى		٢٠٤٠٠		
إيرادات الخدمات المؤداه		٢٠٢٠٠		
مرتبات	١٢٤٠٠		(٧)١٥٠٠	(٨)١٠٠٠
	١٠٧٠٠٠	١٠٧٠٠٠		
مصروفات الايجار			(١)٨٠٠	
مصروفات التأمين			(٢)٨٠	
مصروفات الإعلان			(٣)٣٠٠	
مهمات مستهلكة			(٤)٤٨٠	
إهلاك الفترة			(٥)٦٠٠	
فوائد			(٦)٥٠	
فوائد مستحقة				(٦)٥٠
مهايا مستحقة				(٧)١٥٠٠
			٤٨١٠	٤٨١٠

المطلوب . إستكمال ورقة العمل السابقة وشرح التسويات فى نهايتها شرحاً موجزاً وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية

التطبيق السابع:

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة النور للخدمات الإستشارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

منه	لـه	بيــــان
٢٥٠٨٠		نقدية
١٦٨٠٠		إيجار مدفوع مقدماً
١٩٢٠		إشتراكات فى دوريات مدفوعة مقدماً
٢٦٠٠		مهمات
٤٠٠٠٠		تركيبات
	٢٤٠٠	إهلاك مجمع على التركيبات
	١٠٠٠٠	أوراق دفع
	٧١٣٠٠	إيرادات من الإستشارات غير مكتسبة
	٢٠٠٠٠	رأس المال
	٢٥٩٠٠	الحساب الجارى
٦٧٨٠٠		مرتبات باحثين
	٣٠٤٠٠	إيرادات مكتسبة
١١٠٠		تليفون وتلغراف
٤٧٠٠		مصاريف متنوعة
١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	

فاذا علمت :

١- كان رصيد حساب الإيجارات المقدمة فى أول يناير سنة ١٩٩٩ هو ٤٨٠٠ جنيه قيمة الأجرة المستحقة من يناير حتى يونية سنة ١٩٩٥ : وقد دفعت المنشأة بعد ذلك أيجار المبنى وبعض التوسعات لمدة سنة على أساس ١٠٠٠ جنيه شهريا.

٢- بلغت الاشتراكات فى الدوريات المستنفذة خلال العام ٩٢٠ جنيه.

٣- بلغ رصيد المهمات فى آخر السنة ١٦٠٠ جنيه.

٤- تبلغ الحياة الانتاجية للتركيبات عشرين سنة من وقت الحصول عليها.

٥- بلغت الفوائد المستحقة على أوراق الدفع فى نهاية السنة ١٠٠ جنيه.

٦- تم تأدية خدمات قيمتها ٦٣٢٠٠ جنيه لعملاء سددوا قيمة خدماتهم مقدماً خلال العام.

٧- هناك خدمات مؤداه لم ترسل عنها فواتير للعملاء قدرها ٦٠٠٠ جنيه ولم يسدد هؤلاء العملاء أى دفعات مقابل تلك الخدمات.

٨- تبلغ المرتبات المستحقة فى نهاية السنة المالية ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل لتلك المنشأة وإعداد قائمة الدخل والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

التطبيق الثامن :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين فى خلال شهر ديسمبر سنة ١٩٩٩ :

(أ) فى أول ديسمبر سددت المنشأة إيجار عن ستة شهور بواقع ١٠٠٠ جنيه شهريا.

(ب) فى نفس التاريخ حصلت المنشأة على إيرادات قدرها ١٢٠٠٠ جنيه قيمة فوائد عن ثلاثة شهور.

(جـ) بلغ إهلاك الآلات السنوى ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب : إعداد قيد اليومية اللازم لإثبات العمليات السابقة، وقيد التسوية اللازم إعداده فى نهاية السنة المالية (٣١ ديسمبر ١٩٩٩) إذا كان هناك مبرر لذلك.

التطبيق التاسع:

من المعلومات التالية المتعلقة بمنشأة البيلى المطلوب: إجراء قيود التسوية فى نهاية السنة المالية ١٩٩٩/١٢/٣١.

(أ) الأجور المستحقة ٩٥٠ جنيه.

(ب) الفائدة غير المحصلة على بعض شهادات الإستثمار ٧٥٠ جنيه.

(جـ) حصلت المنشأة على قرض من بنك الاسكندرية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه فى أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ بسعر فائدة قدره ١٥ ٪ سنوياً، ولم تجرى أى قيد فيما يتعلق بتلك الفوائد.

(د) أجرت المنشأة سيارة لورى بواقع ٧٠ جنيه يوميا إعتبار من ١٠ ديسمبر سنة ١٩٩٩ ولم تدفع أى شئ لملاك السيارة ومن المتوقع أن يستمر إستخدام هذه السيارة حتى يناير سنة ١٩٩٩ .

(هـ) قامت المنشأة بتأجير قطعة أرض مملوكة لها لإحدى محطات خدمة السيارات فى أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ ، وقامت المنشأة بالحصول على إيجار

عن مدة سنة مقدماً يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه.

(و) يبلغ إهلاك مبانى المنشأة السنوى ١٠٠٠ جنيه.

(ز) بلغ رصيد المهمات المكتبية فى ١٩٩٩/١/١، ١٠٠٠ جنيه وخلال سنة ١٩٩٩ تم شراء مهمات مكتبية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه، وقد بلغت المهمات المكتبية المتبقية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ماقيمته ٢٠٠٠ جنيه.

(ط) قامت المنشأة فى ١٩٩٩/٤/١ بسدد أقساط بوليصة تأمين ضد الحريق عن ٣ سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه.

(ى) أودعت المنشـأة فى ١٩٩٩/٩/١ مـبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيـه فى بنك الاسكندرية كوديعة بفائدة ١٢ ٪ سنوياً يتم تحصيلها بعد كل ٦ شهور.

التطبيق العاشر:

فيما يلى ورقة العمل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

منشـــأة ياسـر العقـارية

ورقـة العمـل

عن الشهر المنتهى فى ١٩٩٩/٥/٣١

البيـــان	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه	أصول	خصوم
مصروفات الأجور	٦٠٠٠٠		؟	؟	؟		٦٥٠٠٠			؟
مجمع إهلاك الآت		٤٠٠٠٠	؟	؟		؟				٥٠٠٠٠
مهمات مكتبية	٣٠٠٠		؟	؟	؟	؟			٢٢٠٠	
تأمينات غير مستغلة	؟	؟	؟	١٠٠٠	٥٠٠٠				٥٠٠٠	
مصروفات الفوائد	؟	؟	٢٠٠٠		؟	؟	٦٠٠٠			
إيجارات مقدمة	؟	؟	٢٠٠٠			٥٠٠٠			؟	
؟					؟		؟			
؟			؟				؟			؟
؟			؟		؟		؟			؟
؟			؟		؟					؟
؟			؟		؟					
؟			؟		؟					

والمطلوب:

إستكمل ورقة العمل السابقة، وبين التسويات التى تشتمل عليها، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الحادى عشر :

فيما يلى بعض العناصر التى ظهرت فى ميزان مراجعة منشأة الياسمين فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة ١٨٠٠٠٠ أجور، ٣٠٠٠٠ تأمينات مدفوعة مقدماً.

أرصدة دائنة ٢٤٠٠٠ ايجارات محصلة مقدماً.

وقد تبين مايلى فى نهاية السنة

١- هناك أجور مستحقة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢- تبلغ التأمينات المستنفذة خلال العام ١٢٠٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/٧/١ أودعت المنشأة مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه فى حساب وديعة لمدة سنة بفائدة ١٢٪ سنوياً تحصل مؤخراً.

٤- الإيجار المحصل مقدماً الظاهر فى ميزان المراجعة يخص جزء من عقار تملكة المنشأة محصل عن الفترة من ١٩٩٩/٤/١ حتى ١٩٩٩/٣/٣١.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وبيان الأرصدة بعد التسوية وأرصدة الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الثانى عشر:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة سعيد التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

مدين	دائـــن	
١٢٠٠٠		مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠٠		مصاريف الأجور
١٢٠٠٠		إيجارات تحت التحصيل
١٠٠٠٠٠		الات
	٢٠٠٠٠	مجمع إهلاك الآت

فاذا علمت أن :

١- الأجور التى تخص سنة ١٩٩٩ تبلغ ٣٣٠٠٠٠ جنيه.
٢- المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
٣- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة السابقة ولم يتم تحصل أى إيجارات خلال العام الحالى رغم إستمرار عقد الإيجار.
٤- الإهلاك السنوى للآلات ١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الثالث عشر

فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لمنشأة الياسمين التجارية:

٣٠٠٠ جنيه إعلانات مقدمة، ٧٠٠٠ جنيه مصاريف أجور، ١٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ٢٤٠٠٠ جنيه ايجارات غير مكتسبة (محصلة مقدماً)، ٩٠٠ جنيه مهمات مكتبية.

فإذا علمت أن :

(١) الإعلانات مسددة عن ٣ سنوات إعتباراً من ١٩٩٩/١/١.
(٢) هناك أجور مستحقة ٥٠٠ جنيه.
(٣) الإهلاك السنوى للمبانى ١٠٠٠٠ جنيه.
(٤) الايجارات غير المكتسبة الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن سنتين إعتباراً من ١٩٩٩/٧/١.
(٥) المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة ٢٠٠ جنيه.
(٦) أودعت المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ فى حساب وديعة باحد البنوك لمدة سنة وذلك فى ١٩٩٩/٩/١ بفائدة ١٢٪ سنوياً يتم تحصيلها مؤخراً.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإجراء التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

مدين	دائن		البيان	التاريخ
			من مذكورين	
٤٩٥٠			حـ/ نقدية بالبنك	
٥٠			حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			إثبات إضافة قيمة أوراق القبض لحسابنا الجارى بعد استبعاد مصاريف الخصم.	

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض برسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسلة للبنوك لخصمها والتى لم يرد عنها إشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة إذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم يحل قبل نهاية السنة المالية ، ولكنه لا يعتبر كذلك اذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، نوضح هذه الفكرة بإستخدام المثال التالى:

حصلت منشأة شاهين على ورقة تجارية فى أول اكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة أى نص على إضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على إثبات الأوراق التجارية بقيمتها الأسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة والتى تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، فى هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية.

مدين	دائن		البيان	التاريخ
١٠٠٠٠			من حـ/ أوراق القبض *	١٠/١ /٩٩
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ العميل	
			أثبات الحصول على ورقة قبض.	
			من مذكورين	
٨٨٠٠			حـ/ نقدية بالبنك	
١٢٠٠			حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			أثبات خصم الورقة التجارية.	

(*) يسبق هذا القيد قيد آخر مؤداه جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

(٣) الإهلاك السنوى للأثاث ١٠٠٠ جنيه.

(٤) المهمات المكتبية المستخدمة خلال سنة ١٩٩٩ تبلغ ١٠٠ جنيه.

(٥) الايجار المحصل مقدماً يخص إيجار عن جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن سنة من ١٩٩٩/١١/١ حتى ١٩٩٩/١١/١.

(٦) أودعت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٢/١ فى حساب وديعه بأحد البنوك لمدة سنة بفائدة ٢٤٪ يتم تحصيلها مؤخراً.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لإجراء التسويات السابقة، وإعداد قيد التسوية المركزى من ورقة العمل.

التطبيق السادس عشر :

أ - ظهرت الأرصدة التالية فى نهاية ٩٨ ونهاية ٩٩ فى دفاتر منشأة حمدى التجارية :

	نهاية ٩٨	نهاية ٩٩
إيجار عقارات محصل مقدماً (غير مكتسب)	٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة	٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
مهمات مكتبية	١٥٠٠	٢٠٠٠

وقد اشتملت قائمة الدخل (الحساب الختامى) عن سنة ٩٩ على مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مصاريف تأمين مستنفذة و ٩٦٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة، ٣٠٠٠جنيه مصروفات مهمات مكتبية مستنفذة.

المطلوب :

١- تصوير حساب التأمينات غير المستنفذة وبيان المبالغ المدفوعة.

٢- تصوير حساب الإيجارات المحصلة مقدماً وبيان المبالغ المحصلة.

٣- تصوير حساب المهمات المكتبية وبيان المهمات المشتراة.

ب- ظهرت الأرصدة التالية فى نهاية سنة ١٩٩٨ ونهاية سنة ١٩٩٩ فى دفاتر منشأة الزهور:

	نهاية ٩٨	نهاية ٩٩
تأمينات غير مستنفذة	٢٤٠٠٠	٢٧٦٠٠
ايجارات عقارات محصل مقدماً	٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠

وقد اشتملت قائمة الدخل عن سنة ١٩٩٩ على مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه مصاريف تأمين و ٢٤٠٠٠ جنيه ايجارات مكتسبة.

المطلوب: صور حساب التأمينات المستنفذة وبين المبالغ المدفوعة وصور حساب الإيجارات المحصلة مقدماً وبين المبالغ المحصلة.

التطبيق السابع عشر :

أ- فيما يلى ورقة العمل الجزئية الخاصة بمنشأة قاسى سعيد فى ١٩٩٩/١٢/٣١، والمطلوب إستكمال الأرقام الناقصة فى تلك الورقة، وإعداد الأعمدة الباقية منها، وإعداد قيد التسوية المركزى من تلك الورقة :

البيـــان	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات	
	منه	لـه	منه	لـه	منه	لـه
مصروفات الأجور	٥٠٠٠٠		؟		؟	
إيجارات تحت التحصيل	١٠٠٠٠		؟		٤٥٠٠٠	
أثاث وتركيبات	٢١٠٠٠٠				؟	
مهمات مكتبة	؟			٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	
إيجار مقدم	؟			٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	
مخصص إهلاك أثاث		١٠٠٠٠		؟		١٣٠٠٠
ايجارات مكتسبة				؟		؟
مصاريف إهلاك أثاث			؟		؟	
أجور مستحقة				؟		٢٠٠٠
مصروف الايجارات			؟		؟	
؟			؟		؟	

ب- عند ورود أشعار أضافة من البنك يفيد تحصيل الورقة:

٥٠٠			من حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١١/١١
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
			اثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفانورة رقم	
٥			من حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية	٩٩/١١/١١
	٥		إلى حـ/ نقدية بالبنك	
			اثبات مصاريف التحصيل	

ويمكن أثبات القيدين السابقين فى قيد واحد يظهر على الصورة التالية:

			من مذكورين	٩٩/١١/١١
٤٩٥			حـ/ نقدية بالبنك	
٥			حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية	
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
			اثبات تحصيل الورقة التجارية وكذا مصاريف التحصيل	

جـ تحويل الورقة التجارية:

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تستطيع أن تتنازل عن ملكيتها للأوراق التجارية لاحد دائنيها، وذلك عن طريق تظهير الورقة له سداداً لبعض مستحقاته. إلا أنه يلاحظ فى هذه الحالة أن المنشأة تظل ضامنه للمسحوب عليه ذلك لأنه يمكن للمحول إليه أن يرجع عليها فى حالة رفض المسحوب عليه سداد قيمة الكمبيالة وتسمى هذه المسئولة بالمسئولية العرضية.

ويتم إثبات تحويل الورقة التجارية فى دفتر اليومية على النحو التالى:

٥٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ياسر)	٩٩/١٠/١٥
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات تحويل الورقة التجارية المستلمة من العميل حسام إلى المورد حسام سداداً لبعض مستحقاته	

التطبيق الثامن عشر:

أ - فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ لمنشأة شهاب التجارية.

	قبل التسوية	بعد التسوية
تأمين مقدم (غير مستنفذ)	١٨٠٠	؟
مهمات مكتبية	؟	٣٠٠
فوائد دائنة مستحقة (تحت التحصيل)	--	٥٠٠٠
إيجارات محصلة مقدماً	٤٥٠٠	١٥٠٠
مصروفات أجور ومرتبات	١٠٠٠٠	؟
مجمع إهلاك الآت	٨٠٠٠	؟
مصروفات تأمين مستنفذ	--	٦٠٠
مصروف مهمات مكتبية مستنفذة	--	٧٠٠
فوائد دائنة مكتسبة	٣٠٠٠	؟
إيجارات مكتسبة	--	؟
مصروفات إهلاك الآت	--	٢٠٠٠
أجور مستحقة	--	٤٠٠٠

المطلوب

إجراء قيود التسوية اللازمة والتى قامت المنشأة بإجرائها فى ١٩٩٩/١٢/٣١ مع إستكمال البيانات الناقصة.

ب- فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ والمستخرجة من دفاتر منشأة الياسمين التجارية:

	قبل التسوية	بعد التسوية
مهمات مكتبية	٩٠٠	؟
إيجار مقدم (غير مستنفذ)	١٠٠٠	٧٥٠
مجمع إهلاك الآت	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠
مصروفات أجور ومرتبات	٣٠٠٠	٤٥٠٠
مصروف مهمات مكتبية مستنفذة	--	٧٠٠
مصروف إيجار مستنفذ	--	؟
مصروف إهلاك الآت	--	؟
أجور مستحقه	--	؟

المطلوب :

إجراء قيود التسوية اللازمة والتى قامت المنشأة بإجرائها فى ٩٩/١٢/٣١ مع إستكمال البيانات الناقصة.

الباب الثالث

في

المعالجة المحاسبية

للعمليات اليومية للمشروع

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب الثالث
فى
المعالجة المحاسبية
للعمليات اليومية للمشروع التجارى
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

عرضنا فى الباب السابق لمراحل الدورة المحاسبية المتكاملة لمنشأة ياسر العقارية وهى مشروع من مشروعات الخدمات. ويعتبر هذا النوع من المشروعات الخدمية جزء مهم من الاقتصاد القومى فى المجتمع فهو يتضمن على سبيل المثال شركات الطيران والنقل والسكة الحديد والفنادق والمستشفيات وشركات السياحة والمسارح ودور السينما وتوكيلات الإعلان وبعض المنشآت التى تقوم بتأدية الخدمات والإستشارات والبحوث. وتحصل جميع تلك المنشآت على عمولات أو أتعاب أو مقابل تأدية الخدمات التى تقوم بها، ويتمثل ربحها الصافى فى زيادة إيراداتها مما تؤديه من خدمات عن مصاريف التشغيل الخاصة بها.

وبالإضافة إلى منشآت الخدمات فإنه يوجد المنشآت التجارية التى تقوم بعمليات الشراء والتخزين والبيع وتحقيق الربح من وراء ذلك، ومن أمثلة المنشآت التجارية تجار الجملة ونصف الجملة وتجار التجزئة. وينتج صافى ربح تلك المنشآت إذا زادت إيرادات المبيعات عن تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف التشغيل المختلفة. ويعنى إصطلاح البضاعة السلع التى يحصل عليها المشروع بغرض إعادة بيعها إلى العملاء وبعبارة أخرى فإن البضاعة تتمثل فى السلع التى يتعامل فيها المشروع بصفة معتادة. وسيخصص هذا الباب لمناقشة المعالجة المحاسبية للعمليات التى تقوم بها المنشآت التجارية. وسنعرض فيه للمحاسبة على البضائع المشتراه، والمحاسبة على مبيعات البضاعة، وكيفية معالجة مصاريف الشراء والخصومات والمسموحات على المشتريات، وأيضا كيفية

معالجة خصومات ومسموحات المبيعات، وغير ذلك من المشاكل المحاسبية المتعلقة بعمليات الإتجار فى البضائع.

وسنعرض فى هذا الباب أيضا للمعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية وهى الأوراق التى تحصل عليها المنشأة مقابل سداد المستحق على عملائها، ونوضح كيفية التسجيل المحاسبى للحصول على تلك الأوراق وكيفية التصرف فيها، كما سنعرض أيضا لموضوع أوراق الدفع وهى الأوراق التى تحررها المنشأة سداداً للمستحق للدائنين.

الفصل الثامن

فى

معالجة عمليات البيع والشراء

فى المنشأت التجارية

١ – مقدمة:

يختص هذا الفصل بتوضيح المعالجة المحاسبية لعمليات شراء وبيع البضائع وهى العمليات الرئيسية التى تقوم بها المنشآت التجارية وسنعرض فى بداية هذا الفصل لقائمة الدخل فى تلك المنشآت ونبين أهم عناصرها وذلك كتمهيد لعرض الموضوع ولتحديد أهم عناصر تلك القائمة ينبغى أن نوضح إجراءات المحاسبة عليها حتى نضمن ظهورها فى تلك القائمة بصورة سليمة. وبعد أن نعرض لقائمة الدخل فى المنشآت التجارية ننتقل إلى مناقشة إجراءات المحاسبة على مبيعات البضاعة وتحقيق الرقابة عليها، ونبين الإجراءات المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة على خصومات ومسموحات المبيعات، وكيفية الإفصاح عنها فى قائمة الدخل.

وبعد التعرض لمشاكل المحاسبة على المبيعات ننتقل إلى الحديث عن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة، وسنوضح إجراءات المحاسبة على مشتريات البضائع وخصومات ومسموحات المشتريات. ونظراً لأنه يوجد فى الحياة العملية نظامين أساسيين للتحقق من وجود البضائع، وهما نظام الجرد الدورى أو الفترى لعناصر المخزون وهو النظام الذى يعتمد على جرد المخزون من البضائع فى نهاية الفترة المحاسبية للتحقق من وجوده، ونظام الجرد المستمر أى الجرد خلال أى وقت من السنة، فإننا سنقوم بتوضيح كيفية الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة عند إستخدام المنشأة لأى نظام من تلك النظم، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

وفي ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)، والمناظر للمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨)، موضوع الإيراد ويتضمن المعالجة المحاسبية لمبيعات السلع. كذلك يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، للمخزون ويتضمن المعالجة المحاسبية لتكلفة البضاعة المباعة.

٢- قائمة الدخل فى المنشآت التجارية :

تتكون قائمة الدخل لأى منشأة تجارية من ثلاثة أقسام رئيسية هى :

أ - قسم الإيرادات (المبيعات) .
ب- قسم تكلفة البضاعة المباعة.
جـ- قسم مصروفات التشغيل الأخرى.

ونوضح فيما يلى قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية التى تقوم بالإتجار فى الأدوات الرياضية، والتى تحصل عليها من مصانع الإنتاج والإستيراد، وتقوم ببيعها بالتجزئة للجمهور وبالجملة للأندية والساحات الشعبية، وسنستخدم عدداً قليلاً من حسابات دفتر الأستاذ عما قد يكون موجوداً فى الحياة العملية، وذلك تحقيقاً للبساطة فى عرض الموضوع :

مشأة الأدوات الرياضية الأولمبية
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	جنيه	جنيه
إجمالى المبيعات		٤٠٢٠٠٠
ناقصاً :		
مردودات المبيعات	١٥٠٠	
مسموحات المبيعات	٥٠٠	٢٠٠٠
صافى المبيعات		٤٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :		
مخزون أول المدة من البضاعة	٥٠٠٠٠	
مشتريات البضاعة خلال الفترة	٢٥٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٣٠٠٠٠٠	
ناقصاً : مخزون البضاعة الموجودة آخر المدة	٧٠٠٠٠	
تكلفة شراء البضاعة المباعة	٣٢٠٠٠٠	
+ مصاريف البيع والتوزيع	١٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة		٢٤٠٠٠٠
مجمل الربح على المبيعات		١٦٠٠٠٠
مصروفات عمومية وإدارية		
مصروفات الاجور والمرتبات	٦٥٠٠٠	
مصروفات التليفون	٢٠٠٠	
مصروف تأمين	١٠٠٠	
مصروفات تمويلية		
فوائد القروض	٣٠٠٠٠	
عمولات بنكية	٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠
صافى الربح		٦٠٠٠٠

يتضح من إستعراض عناصر تلك القائمة ومن مقارنتها بقائمة الدخل الخاصة بمنشأة ياسر العقارية التى سبق أن عرضنا لها فى الباب السابق، أن الفرق الرئيسى بين القائمتين يتمثل فى وجود قسم جديد بالقائمة السابقة هو القسم الخاص بتكلفة البضاعة المباعة.

ويلاحظ من إستعراض تلك القائمة أيضا ضخامة رقم تكلفة البضاعة المباعة حيث بلغت تلك التكلفة ٢٤٠٠٠٠ جنيه أو ما يعادل ٦٠ ٪ من صافى المبيعات وقدرها ٤٠٠٠٠٠ جنيه. وهناك أسلوباً آخر للنظر إلى تلك العلاقة حيث يمكن القول أنه من كل جنيه يتسلمه المشروع من المبيعات فإنه يتحمل تكلفة شراء قدرها ستون قرشا، وهذا يترك أربعين قرشاً من كل جنيه مبيعات ويمثل هذا المبلغ مجمل الربح. ويستخدم مجمل الربح فى تغطية مصروفات التشغيل وما يتبقى بعد ذلك يمثل ربحاً صافياً للمشروع. وقد بلغت مصروفات التشغيل فى القائمة السابقة ما قيمته. ١٠٠٠٠٠ جنيه أى ما يعادل ٢٥ ٪ من صافى المبيعات. ومن ثم يمكن القول أن مجمل الربح وقدره ٤٠ قرش فى كل جنيه مبيعات يساهم فى تغطية مصروفات التشغيل وقدرها ٢٥ قرش لكل جنيه مبيعات والباقى وقدره ١٥ قرشا يمثل ربحاً صافياً عن كل جنيه مبيعات.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند تحليل قائمة الدخل (الحساب الختامى) فإن كل رقم فى القائمة يتم مقارنته بصافى قيمة المبيعات، حيث ينظر إلى رقم صافى المبيعات على أنه يمثل ١٠٠ ٪، وكل مفرده أو مجموعة من المفردات ينظر إليها كنسبة مئوية من رقم صافى المبيعات. وتتراوح تكلفة البضاعة المباعة فى معظم المشروعات بين ٦٠ ٪ و ٨٠ ٪ من صافى المبيعات.وبناء على ذلك فان مجمل الربح (الفرق بين صافى المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة) يتراوح بين ٤٠ ٪ و ٢٠ ٪ من صافى المبيعات.

ويلاحظ أن منشأة الأدوات الرياضية الأولمبية قد حققت ربحاً صافياً قدره ٦٠٠٠٠ جنيه، ويمثل هذا المبلغ ما حققته الموارد الموظفة فى المشروع، فإذا أراد صاحب المشروع أن يحدد مدى ملائمة هذا الربح فانه ينبغى أن يحدد العائد المفقود نتيجة قيامه بالعمل فى هذا المشروع. فبفرض أن مالك المشروع يعتقد أنه يمكن أن يحقق مرتبا سنوياً قدره ٢٠٠٠٠ جنيه، أو أن هذا المرتب

يعتبر ملائما مقابل العمل بصفة مستمرة فى المشروع (لاحظ أنه لايوجد أى مرتب لصاحب المنشأة ضمن المصروفات) فإذا خصم هذا المرتب من الربح فيكون الباقى وقدره ٤٠٠٠٠ جنيه هو مقابل العائد على الأموال المستثمرة فى المشروع وهو عائد المخاطرة. فإذا فرضنا أن الأموال المستثمرة فى المشروع تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه وأن العائد المضمون على تلك الأموال بدون أى مخاطرة (فى شهادات استثمار مثلا) يبلغ ١٢٪ فيكون العائد المضمون على المبلغ المستثمر هو ٣٦٠٠٠ جنيه، ويتبقى من الربح بعد استقطاع هذا العائد المضمون ٤٠٠٠ جنيه تمثل عائد المخاطرة، أو مايطلق عليه الربح من وجهة النظر الاقتصادية، وهذا المبلغ النهائى هو الذى دفع صاحب المشروع إلى المخاطرة بإفتتاح مشروعة بدلاً من الاتجاه إلى العمل الوظيفى أو الإستثمار المضمون أو كلاهما معا.

وتجدر الإشارة إلى أن العمل يجرى فى مصر وفى معظم البلاد العربية والأوربية على تقسيم حساب النتيجة فى المنشآت التجارية إلى قسمين، القسم الأول يخصص للوصول إلى هامش الربح على المبيعات أو إلى مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة، ويوضح نتيجة مقابلة المبيعات الصافية بتكلفة تلك المبيعات. أما القسم الثانى من حساب النتيجة فيخصص للوصول إلى صافى ربح المنشأة حيث يحول إليه مجمل الربح الناتج من حساب المتاجرة، كما يرحل إليه مصاريف التشغيل المختلفة وتكون النتيجة هى صافى ربح المشروع. ويجرى العمل فى الولايات المتحدة الأمريكية على إعداد قائمة واحدة تجمع بين هذين القسمين.

٣- المحاسبة على مبيعات البضاعة وما يرتبط بها من مشاكل :

إتضح من إستعراض قائمة الدخل السابقة أن المبيعات تعتبر المصدر الرئيسى للإيرادات فى المنشآت التجارية. وحتى تستطيع المنشأة البقاء فى ميدان

النشاط التجارى فإنها ينبغى أن تبيع بضائعها بأسعار تزيد عما تدفعه فى سبيل إقتناء تلك البضاعة. إن أسعار البيع ينبغى أن تحدد بصورة تكفى لتغطية تكلفة البضاعة المباعة، ومصاريف تشغيل المشروع مثل مصاريف الإعلان، وإيجار المخازن ومصاريف البيع والتوزيع وغيرها وتترك صافى ربح ملائم لأصحاب المشروع.

وسنوضح أولاً الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل المبيعات على أن نعرض بعد ذلك لمعالجة عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات، والخصم الذى يتقرر منحه للعملاء.

٣- أ - معالجة عمليات المبيعات :

عندما تقوم المنشأة ببيع السلع إلى العملاء فإنها أما أن تتسلم قيمة البضاعة المباعة فورا عند البيع فى شكل نقدية أو قد تحصل على قيمة تلك البضاعة بعد فترة فى المستقبل، وهنا يقال أن البيع بالآجل أو على الحساب. وعند اتمام صفقة البيع يتم تحرير فاتورة، وقد يكون هناك فاتورة للبيع النقدى وفاتورة أخرى للبيع الآجل. وتوضح الفاتورة الكمية المباعة وسعر بيع الوحدة وقيمة المبيعات، ووسيلة شحن البضاعة وشروط وميعاد سداد قيمة البضاعة المباعة وفى حالة المنشآت الصغيرة يتم حصر المبيعات النقـدية التى تتـم كل يوم، وفى نهاية اليوم يجرى قيد يومية لإثـبات المبيعات النقدية، يظهر على الصورة التالية :

١٨٠٠٠			من حـ/ النقدية	تاريخ
	١٨٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	البيع
			إثبات المبيعات النقدية من البضاعة	

وتحصر فواتير البضاعة المباعة على الحساب فى نهاية كل يوم ويجرى من واقع هذا الحصر قيد يومية إجمالى يظهر على الصورة التالية :

٥٠٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل الشخصى)	تاريخ البيع
	٥٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات المبيعات الآجلة بتاريخ اليوم	

ويمكن إثبات كل من المبيعات النقدية والمبيعات الآجله بقيد يومية واحد يأخذ الشكل التالى :

			من مذكورين	تاريخ البيع
١٨٠٠٠			حـ/ النقدية	
٥٠٠٠			حـ/ اجمالى العملاء	
	٢٣٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات المبيعات اليومية نقدية وأجلة.	

واضح من القيود السابقة أن المبيعات (باعتبارها المصدر الرئيسى للإيرادات) تتحقق عند بيع البضاعة وشحنها للعملاء أى تتحقق بحدوث واقعة التبادل بصرف النظر عن تاريخ تحصيل قيمة البضاعة المباعة نقداً. حتى ولو تم هذا التحصيل فى فترة محاسبية أخرى غير تلك الفترة التى يتم فيها البيع. ويلاحظ أن المبيعات الآجلة رحلت فى نهاية اليوم إلى حساب إجمالى العملاء وهو حساب إجمالى يمثل مجموع عملاء المنشأة. وحتى تتحقق الرقابة على حسابات العملاء فإنه ينبغى أن تحتفظ المنشأة بدفتر أستاذ مساعد للعملاء يفتح فيه حساب لكل عميل من العملاء، وينبغى ترحيل القيد المرحل إجمالا إلى حساب إجمالى العملاء إلى الحسابات التحليلية للعملاء، المباع لهم تلك البضاعة. وينبغى أن تتطابق الأرصدة التحليلية للعملاء بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء مع حساب العملاء الإجمالى بدفتر الأستاذ العام، وذلك على نحو ما سنرى عند عرض موضوع النظام المحاسبى.

وينبغى على إدارة المشروع والمهتمين بأعماله متابعة قيمة وإتجاه المبيعات، ذلك لأن زيادة حجم المبيعات تمثل مؤشراً للنمو وتشير إلى إحتمال زيادة الأرباح ويحدث العكس فى حالة تناقص المبيعات الذى قد يشير إلى بدء ظهور مشاكل مالية. ويتم دراسة ومتابعة المبيعات عن طريق مقارنة مبيعات هذا العام بمبيعات العام السابق أو مبيعات الشهر الحالى بمبيعات الشهر السابق أو بمبيعات الشهر المماثل من السنة السابقة. وتلقى هذه المقارنات الضوء على اتجاه المبيعات من فترة لأخرى.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية والدولية، يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع اذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

أ- أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع الى المشترى.

ب- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستمر بالدرجة التى ترتبط عادة بالملكية أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.

جـ- أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.

د- توفر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

هـ- إمكانية تحديد قيمة التكاليف التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

٣-ب- مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات :

قد يقوم العملاء برد البضاعة المباعة إليهم لأى سبب من الأسباب مثل عدم مطابقتها للمواصفات أو عدم ملائمتها للغرض الذى أشتريت من أجله، وتعتبر مردودات المبيعات تخفيضاً للإيرادات المحققة من عمليات البيع، ويمكن معالجة عملية رد البضاعة عن طريق إجراء قيد عكسى لقيد إثبات المبيعات، فإذا كانت مردودات المبيعات النقدية فى يوم معين ١٠٠٠ جنيه ومردودات المبيعات الآجله ١٥٠٠ جنيه، فإنه يمكن معالجة تلك العمليات بإستخدام القيد التالى :

٢٥٠٠			من حـ/ المبيعات	تاريخ
			إلى مذكورين	الرد
	١٠٠٠		حـ/ النقدية	
	١٥٠٠		حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل)	
			إثبات مردودات المبيعات بتاريخ اليوم	

ويتم إجراء هذا القيد عادة من واقع المستندات التى تقوم المنشأة بإعدادها عندما تصل البضاعة المردودة من العملاء. فقد تقوم المنشأة باعداد أشعار إضافة عن بضاعة واردة أو إعداد إذن استلام بضاعة مردودة من العملاء.ويوضح أى مستند من هذين المستندين تفاصيل البضاعة المردودة من ناحية الكمية والسعر وسبب الرد والعميل الذى قام بالرد، وتحول صورة من هذا المستند إلى المخازن لإستلام البضاعة المردودة، وصورة لقسم الحسابات لإثبات البضاعة المردودة بموجبها.

ويترتب على إجراء القيد السابق ترحيل مردودات المبيعات مباشرة إلى حساب المبيعات وبالتالى فإن رصيد حساب المبيعات سيظهر المبيعات الصافية التى قام بها المشروع ولن يكون هناك بيانات متاحة عن مردودات المبيعات. ونظراً لأنه يهم الإدارة متابعة عمليات رد البضاعة والوقوف على أسبابها والعمل على منع تكرار عملية رد البضاعة لما ينطوى عليه ذلك من مشاكل ومن تخفيض للإيرادات فإن العرف المحاسبى جرى على إثبات البضاعة المردودة من العملاء فى حساب مستقل يطلق عليه حساب مرودودات المبيعات. ويكون لهذا الحساب طبيعة عكسية لطبيعة حساب المبيعات أى أنه يعتبر تخفيض للإيرادات، ولهذا فإنه حساب مدين بطبيعته، ويوضح رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية قيمة مردودات المبيعات التى تمت خلال الفترة، ويقفل حساب مردودات المبيعات فى نهاية الفترة المحاسبية بنفس الطريقة التى تقفل بها حسابات المصروفات. وطبقاً لهذا الإجراء فانه يتم إثبات مردودات المبيعات

السابقة بإستخدام القيد التالى :

٢٥٠٠			من حـ/ مردودات المبيعات	تاريخ الرد
			إلى مذكورين	
	١٠٠٠		حـ/ النقدية	
	١٥٠٠		حـ/ إجمالى العملاء	
			(حـ/ العميل ...)	
			إثبات مردودات المبيعات بتاريخ اليوم.	

وتجدر الإشارة إلى أن رصيد حساب مردودات المبيعات يظهر فى نهاية الفترة المحاسبية مطروحاً من رصيد المبيعات وذلك الوصول إلى صافى المبيعات بعد إستبعاد البضاعة المردودة.

وتعتبر مسموحات المبيعات عنصر آخر من العناصر التى تؤدى إلى تخفيض إيرادات المبيعات، فقد يرى العميل أن البضاعة المباعة إليه بها عيوب صغيره أو غير مطابقة للمواصفات بالكامل ولكنه يرى أنه يمكنه الإحتفاظ بها إذا حصل على تخفيض فى سعر البيع وذلك بدلاً من رد البضاعة إلى المنشأة البائعة. وعادة ما توافق المنشأة البائعة على طلب العميل حتى تتجنب تلف البضاعة أثناء عملية النقل الأمر الذى يترتب عليه تحملها لنفقات إصلاح إضافية. ويتم ترحيل مسموحات المبيعات إلى حساب يحمل نفس الاسم. وعندما تقرر المنشأة منح أحد العملاء بعض المسموحات فإنه ينبغى على إدارة المبيعات بها أن تعد إذن مسموحات يوضح مبلغ المسموحات ومبرر إعطائها ويجب إعتماد هذا الأذن من أحد المسئولين بالمنشأة. وترسل صورة من هذا الأذن إلى إدارة الحسابات لإستخدامها كمستند لإثبات مسموحات المبيعات اليومية. وفى نهاية اليوم يعد من واقع هذه الأذون قيد يومية يظهر على الصورة التالية بفرض أن مسموحات المبيعات بلغت ٨٠٠ جنيه.

٨٠٠			من حـ/ مسموحات المبيعات	تاريخ
	٨٠٠		إلى حـ/ إجمالى العملاء	البيع
			(حـ/ العميل ...)	
			إثبات مسموحات المبيعات التى تمت اليوم.	

ويلاحظ أن حساب مسموحات المبيعات يقفل فى نهاية السنة المالية بنفس الطريقة الخاصة بإقفال حسابات المصروفات، ويظهر فى قائمة الدخل مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب المبيعات. ويرى بعض المحاسبين إن مبررات رد البضاعة قد لايختلف عن مبررات منح المسموحات على المبيعات ولهذا فانهم يعالجون كل من المردودات والمسموحات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات، ويؤدى إستخدام كل من هذين الأسلوبين إلى نفس النتيجة إلا أن الأسلوب المعروض هنا يوفر معلومات أكثر لإدارة المشروع.

٣- جـ- الخصومات التى تمنح للعملاء :

يوجد بصفة أساسية نوعين من الخصم الذى قد يمنح للعميل، النوع الأول يطلق عليه إصطلاح الخصم التجارى، والنوع الثانى يسمى الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع. ويعتبر الخصم التجارى بمثابة تخفيض لسعر البيع المعلن للبضاعة، فقد تقوم المنشأة بنشر أسعار البيع سنوياً، وغالباً ما تمثل تلك الأسعار المنشورة الأسعار التى تباع بها البضاعة للمستهلك أو أسعار التجزئة. ويمنح العملاء وخاصة الذين يحصلون على البضاعة للإتجار فيها خصماً من تلك الأسعار المعلنة. ويصل هذا الخصم فى بعض الأحيان إلى نسبة كبيرة من سعر البيع. وقد تفرض ظروف السوق ضرورة منح هذا الخصم التجارى بسبب نقص المبيعات أو بسبب المنافسة. والخصم التجارى أما أن يكون فى شكل نسبة مئوية واحدة تمنح على سعر البيع أو قد يكون له أكثر من

نسبة كما لو قررت المنشأة منح هذا الخصم أكثر من مرة خلال السنة. فإذا كان سعر بيع إحدى السلع ١٠٠ جنيه، وقررت المنشأة منح خصم تجارى فى أوائل العام قدره ٢٠ ٪ فإن سعر البيع الصافى بعد هذا الخصم يكون ٨٠ جنيه، أما إذا قررت المنشأة بعد منتصف العام منح خصم تجارى إضافى قدره ١٠ ٪ فإن الخصم الأول سيكون ٢٠ جنيه والصافى ٨٠ جنيه يخصم منه ١٠ ٪ وهى ٨ جنيه فيكون صافى سعر البيع هو ٧٢ جنيه، ومن الخطأ هنا القول بأن سعر البيع الجديد هو ٧٠ جنيه (بمعنى جمع نسبة خصم قدرها ٢٠ ٪ ونسبة قدرها ١٠ ٪ وإستبعادها من سعر البيع الأصلى).

ويظهر الخصم التجارى فى فاتورة البيع التى يقوم البائع بتحريرها ولكنه لايظهر فى دفاتر المنشأة لأنه لايخضع للتسجيل المحاسبى نظراً لأنه يعتبر تعديلاً لسعر البيع. وبناء على ذلك فإن المبيعات تسجل فى كل من دفاتر البائع والمشترى بصافى قيمتها بعد إستبعاد الخصم التجارى.

ويجرى العمل فى بعض المنشآت على منح العملاء خصم آخر يطلق عليه خصم الكمية، ويمنح هذا الخصم لتشجيع العملاء على الشراء بكميات كبيرة وبالتالى زيادة مبيعات المنشأة. ويعامل خصم الكمية عادة معاملة الخصم التجارى بمعنى أنه يعتبر تخفيضاً لأسعار البيع ويتم الإثبات المحاسبى بصافى القيمة بعد إستبعاد خصم الكمية. وقد يحدث فى بعض الاحيان أن يكون منح خصم الكمية متوقفاً على تحقق شرط معين لا يمكن معرفة مدى قيام العميل بتنفيذه مقدماً، وفى هذه الحالة ينبغى أن يخضع خصم الكمية للإثبات المحاسبى. فإذا كان سعر بيع أحد المنتجات ١٠٠ جنيه وإذا وافقت المنشأة على منح أحد العملاء خصم كمية قدره ١٠ ٪ إذا بلغت مبيعاته أكثر من ألف وحده خلال العام، فى هذه الحالة ليس معروفاً ما إذا كان العميل سيقوم بشراء ١٠٠٠ وحده أو أكثر خلال العام. ويتوقف منح

الخصم فى هذه الحالة على قيام العميل بشراء الكمية المتفق عليها، فإذا قام العميل بشراء كمية أقل من ١٠٠٠ وحدة خلال السنة فإنه سيحاسب على السعر بالكامل وقدره ١٠٠ جنيه، أما إذا بلغت مبيعاته ١٠٠٠ وحدة أو أكثر فإن سعر شراء جميع الوحدات سيكون ٩٠ جنيه (١٠٠-١٠٪). فى مثل هذه الحالات ينبغى إثبات المبيعات بكامل قيمتها (القيمة بدون خصم) حتى يتحقق شرط منح الخصم وفى هذه الحالة يكون من الضرورى إثبات خصم الكمية محاسبياً وإستنزاله من الرصيد المستحق على العميل نتيجة عملية البيع. وتتم معالجة خصم الكمية بالنسبة للمثال السابق على الصورة التالية :

أ - عند قيام العميل بشراء أى كمية أقل من ١٠٠٠ وحدة ولتكن ٢٠٠ وحدة فى أى تاريخ يتم إثبات القيد التالى :

٢٠٠٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل ...) إلى حـ/ المبيعات إثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة.	تاريخ البيع
	٢٠٠٠٠			

وستظل المنشأة تستخدم سعر البيع الأصلى دون خصم فى معالجة عملية المبيعات حتى يتم التحقق من شرط منح الخصم وهو وصول مبيعاتها إلى هذا العميل إلى ١٠٠٠ وحدة أو أكثر، وهنا لابد من التفرقة بين حالتين، الأولى أن مبيعات العميل تقل عن هذا الحد المتفق عليه، والثانية أن المبيعات للعميل تتعدى الحد المتفق عليه. ففى الحالة الأولى التى تقل المبيعات للعميل عن الحد المتفق عليه فلن يمنح أى خصم، ولن يكون هناك أى قيود محاسبية. أما فى الحالة الثانية التى تزيد فيها مشتريات العميل من المنشأة عن ١٠٠٠ وحدة فإنه يستحق خصم الكمية المتفق عليه، فبفرض أن العميل فى المثال السابق قد

قام بشراء ٩٠٠ وحدة إضافية فى تاريخ لاحق من السنة فما هى قيود اليومية اللازمة فى هذه الحالة ؟

ب- عندما تتعدى مشتريات العميل الحد المتفق عليه لمنح خصم الكمية:
افترضنا قيام العميل بشراء ٩٠٠ وحدة إضافية سيتم إثباتها على الصورة التالى :

٩٠٠٠٠			من حـ/ اجمالى العملاء (حـ/ العميل ...) إلى حـ/ المبيعات اثبات مبيعات ٩٠٠ وحدة للعميل ...	تاريخ البيع
	٩٠٠٠٠			

ويحسب خصم الكمية فى هذه الحالة على كل الكمية المشتراة وهى ١١٠٠ وحدة تبلغ قيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه يستحق عليها خصم قدره ١٠ ٪ أى مبلغ ١١٠٠٠ جنيه يتم إثباته محاسبياً على الصورة التالية :

١١٠٠٠			من حـ/ خصم الكمية إلى حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل) اثبات خصم الكمية الممنوح للعميل نظرا لزيادة مبيعاته عن ١٠٠٠ وحدة.	تاريخ منح الخصم
	١١٠٠٠			

ويلاحظ أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد كيفية معالجته محاسبيا فقد تتفق المنشأة على منح الخصم بصورة متدرجة كأن يقال أن شراء ٢٠٠ وحدة لايترتب عليه حصول العميل على خصم وأن شراء ٣٠٠ وحدة تالية يترتب عليه الحصول على خصم ٥ ٪ وشراء ٥٠٠ وحدة أخرى يبرر منح خصم قدره ١٠ ٪. فى هذه الحالة يعتبر خصم الكمية بمثابة خصم تجارى ولايخضع للإثبات المحاسبى لانه يرتبط بكل صفقة بيع محددة ولايرتبط بكل

مشتريات العميل السنوية كما هو الحال فى المثال السابق عرضه.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة البيع الآجل أو على الحساب فيجب أن تكون شروط السداد واضحة حتى يمكن تجنب أى سوء فهم فى هذا المجال. وتختلف شروط الائتمان بين القطاعات الاقتصادية المختلفة وبين الصناعات بل تختلف فى داخل الصناعة الواحدة. كما أن تلك الشروط قد تختلف داخل نفس المنشأة بإختلاف نوعية العملاء الذين يتعاملون معها. وأحد الأمثلة الشائعة لشروط الائتمان هى «صافى ٣٠ يوم» أو «ص / ٣٠» ويعنى هذا الشرط الذى يضاف دائما على فاتورة البيع الآجل أن القيمة الصافية للفاتورة تستحق فى خلال ٣٠ يوم. ومن الأشكال الأخرى الشائعة لشروط السداد «١٠ أيام من بداية الشهر التالى». ويعنى هذا الشرط أن السداد ينبغى أن يكون خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالى للشهر الذى يتم فيه البيع.

ونظرا لقيام المنشآت بمنح تلك التسهيلات فى الدفع والتى تتراوح بين ٣٠ و ٦٠ يوم فإنها تمنح عملائها خصما مقابل السداد المبكر لحصيلة المبيعات، ويطلق على هذا الخصم إصطلاح الخصم النقدى أو خصم تعجيل الدفع. فقد تكون شروط البيع تقضى بالسداد بعد ٣٠ يوم ولكن تسمح المنشأة للعميل بخصم قدره ٢٪ من قيمة الفاتورة إذا تم السداد خلال ١٠ أيام. ومن الضرورى أن يظهر هذا الشرط على الفاتورة بصورة مختصرة فيقال عادة «٢/١٠ – ص/٣٠» ويقرأ هذا الشرط أن من حق المشترى الحصول على خصم ٢٪ فى حالة السداد خلال ١٠ أيام أما إذا لم يسدد خلال تلك المدة (١٠ أيام) فإنه يجب عليه سداد كامل قيمة الفاتورة خلال ٣٠ يوم. ويمثل هذا الخصم عادة حافزاً للعميل على السداد المبكر للفاتورة، ويتيح للمنشأة الحصول على نقدية بسرعة والإستفادة منها فى أعمالها.

ونظراً لانه ليس معروفا فى تاريخ البيع ما إذا كان العميل سيتمتع بالخصم النقدى أم لا فإن العرف المحاسبى يجرى على إثبات المبيعات التى تخضع

للخصم النقدى بكامل قيمتها، على أنه فى حالة قيام العميل بالإستفادة من الخصم فإنه يتم إثباته محاسبياً فى حساب يطلق عليه حساب الخصم المسموح به أو الخصم النقدى المسموح به. فبفرض أن منشأة حازم إمام باعت إلى العميل الكاس بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وكانت شروط السداد «٢/١٠-ص/٣٠» ففى هذه الحالة يتم إثبات المبيعات بكامل قيمتها فى تاريخ البيع بإستخدام قيد اليومية التالى :

١٠٠٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء (حـ/ العميل الكاس)	تاريخ البيع
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الخاصة بالعميل الكاس.	

ويكون للمشترى بعد إتمام هذه الصفقة الحق فى الحصول على خصم قدره ٢٪ أى مبلغ ٢٠٠ جنيه إذا سدد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه خلال عشرة أيام أو يفقد هذا الخصم ويسدد كامل القيمة بعد ٣٠ يوم. أى أن العميل أما أن يسدد ٩٨٠٠ جنيه خلال ١٠ أيام أو ١٠٠٠٠ جنيه خلال ٣٠ يوم. وبفرض أن العميل قام بسداد قيمة هذه الفاتورة بعد تسعة أيام من تاريخ البيع فإن السداد يعالج محاسبياً بإستخدام القيد التالى :

			من مذكورين	تاريخ السداد
٩٨٠٠			حـ/ النقدية	
٢٠٠			حـ/ الخصم النقدى المسموح به	
	١٠٠٠٠		إلى حـ/إجمالى العملاء (حـ/ العميل الكاس) إثبات قيام العميل الكاس بالسداد خلال المدة المتفق عليها وحصوله على خصم نقدى.	

ويلاحظ أنه إذا قرر المشترى عدم السداد خلال مدة العشرة أيام المتفق عليها فإنه لن يحصل على خصم وبالتالى لن يكون هناك أى قيود محاسبية فى هذه الحالة. وتجدر الإشارة إلى أنه إذا قام العميل برد جزء من البضاعة قبل قيامه بالسداد فإنه يحصل على خصم على قيمة البضاعة التى احتفظ بها فقط أى بعد إستبعاد قيمة البضاعة المردودة. ففى المثال السابق إذا قام العميل برد بضاعة قيمتها حسب سعر الفاتورة ٣٠٠٠ جنيه فإن البضاعة المتبقية لديه تكون ٧٠٠٠ جنيه، وهو المبلغ الذى سيحسب عليه الخصم إذا قام العميل بالسداد خلال عشرة أيام.

ويمثل الخصم النقدى بالنسبة للبائع تخفيضاً فى الإيرادات مقداره ٢٠٠ جنيه، ويقابل هذا النقص فى الإيرادات حصول المنشأة على النقدية بسرعة وإستخدامها فى شراء بضائع إضافية، أى أن الخصم يعمل على عدم تجميد أموال طائلة فى حسابات مستحقة على العملاء. إن بقاء الأرصدة المستحقة على العملاء فترة طويلة يحمل معه بعض مخاطر عدم التحصيل أو قد ينطوى على مشاكل متعلقة بتحصيل تلك الأرصدة فى المستقبل. ويعمل الخصم النقدى على تلافى تلك المشاكل، ويوفر للبائع سيولة ملائمة ويقلل إلى حد كبير من خسائر عدم تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء. ويلاحظ أن حساب الخصم النقدى المسموح به يقفل فى نهاية السنة المالية بنفس أسلوب إقفال حسابات المصروفات، ويظهر فى قائمة الدخل مطروحاً طرحاً شكلياً من رقم المبيعات كما هو الحال بالنسبة لمردودات ومسموحات المبيعات.

ويمكن تلخيص إجراءات المحاسبة على المبيعات والمردودات والمسموحات والخصومات فيما يلى :

أ – **حساب المبيعات** : يجعل حساب المبيعات دائنا بقيمة المبيعات بعد إستبعاد الخصم التجارى إن وجد، ويعتبر حساب المبيعات أحد حسابات الإيرادات وهو حساب دائن بطبيعته.

ب- **حساب مردودات المبيعات** : يجعل حساب مردودات المبيعات مدينا بقيمة البضاعة التى يقوم العملاء بردها وذلك بنفس الأسعار التى تم بها بيع البضاعة، ويعتبر حساب مردودات المبيعات أحد الحسابات التى تخفض الإيرادات وهو بالتالى حساب مدين بطبيعته.

حـ- **حساب مسموحات المبيعات** : يجعل حساب مسموحات المبيعات مدينا بما يتقرر السماح به للعملاء من قيمة البضاعة تفاديا لإعادتها إلى المنشأة، ويعتبر حساب مسموحات المبيعات من الحسابات التى تخفض الإيرادات، وبالتالى فهو حساب مدين بطبيعته وقد يدمج حساب مردودات وحساب مسموحات المبيعات فى حساب واحد.

د - **حساب خصم الكمية**: سيظهر هذا الحساب فى الدفاتر فقط فى الحالات التى يكون منح هذا الخصم معلقا على شرط تجاوز المبيعات السنوية لعميل معين حد معين متفق عليه. ويعتبر حساب خصم الكمية من الحسابات التى تخفض الإيرادات وهو بالتالى حساب مدين بطبيعته.

هـ- **حساب الخصم النقدى المسموح به أو حساب خصم تعجيل الدفع**: ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة الخصم النقدى الذى يمنح للعميل مقابل السداد المبكر للإلتزام المستحق عليه، ويعتبر هذا الحساب من الحسابات التى تؤدى إلى تخفيض الإيرادات وهو لذلك حساب مدين بطبيعته.

وأخيرا فإن حساب المبيعات يظهر فى قائمة الدخل كرقم إجمالى مطروحاً منه كل الحسابات المدينة التى تؤدى إلى تخفيض إيرادات المنشأه وهى حسابات مردودات ومسموحات المبيعات وحساب خصم الكمية إن وجد وحساب الخصم النقدى.

ونعرض فيمايلى مثالاً شاملاً يوضح الموضوع بصورة عملية:

قامت منشأة الياسمين التجارية بالعمليات التالية خلال شهر ديسمبر ١٩٩٩:

١- فى ١٩٩٩/١٢/١ باعت المنشأة نقداً للعميل البيلى بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، كما باعت فى نفس اليوم بضاعة على الحساب للعميل شهاب بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ يوم.

٢- فى ١٩٩٩/١٢/٣ باعت المنشأة بضاعة للعميل سعيد قيمتها حسب قوائم الأسعار المعلنه ٤٠٠٠٠ جنيه ومنحت العميل خصماً تجارياً قدره ٢٠٪ وشروط السداد هى ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

٣- فى ١٩٩٩/١٢/٥ قام العميل البيلى برد جزء من البضاعة المباعة إليه بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، وحصل على قيمته نقداً كما قام العميل شهاب برد جزء من البضاعة المباعة إليه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وطلب تخفيضاً على سعر البضاعة المتبقية لديه قدره ٢٪ وقد وافقت المنشأة على ذلك.

٤- فى ١٩٩٩/١٢/١٠ سدد العميل شهاب المبلغ المستحق عليه.

٥- فى ١٩٩٩/١٢/٢٢ سدد العميل سعيد المستحق عليه.

ويتم إثبات تلك العمليات الخمسة فى دفتر اليومية العامة على الصورة التالية:

دفتر اليومية　　　　　　　　صفحة رقم ......

مدين	دائن	رقم حساب دفتر الأستاذ	بيـــان	تاريخ
			من مذكورين	٩٩/١٢/١
١٥٠٠٠			حـ/ النقدية	
٢٥٠٠٠			حـ/ العملاء (العميل شهاب)	
	٤٠٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات المبيعات النقدية والآجلة التى تمت بتاريخ اليوم	
٣٢٠٠٠			من حـ/ العملاء (العميل سعيد)	٩٩/١٢/٣
	٣٢٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات المبيعات المباعة إلى العميل سعيد استبعد الخصم التجارى.	
			من مذكورين*	٩٩/١٢/٥
٧٠٠٠			حـ/ مردودات المبيعات ٢٠٠٠+٥٠٠٠	
٤٠٠			حـ/ مسموحات المبيعات	
			أو من حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	
			إلى مذكورين	
	٢٠٠٠		حـ/ النقدية	
	٥٤٠٠		حـ/ العملاء (العميل شهاب)	
			إثبات مردودات المبيعات التى ردها العميل البيلى والعميل شهاب، وإثبات مسموحات المبيعات للعميل شهاب.	

(*) يمكن معالجة عمليات يوم ١٩٩٩/١٢/٥ بعدة قيود بدلاً من هذ القيد المركب فيمكن إثبات مردودات المبيعات بقيد مؤداه جعل حساب مردودات المبيعات مديناً وكل من حساب النقدية وحساب العملاء دائناً. على أن تعالج مسموحات المبيعات بقيد آخر مؤداه جعل حساب مسموحات المبيعات مديناً وحسب العملاء دائناً.

			من مذكورين	٩٩/١٢/١٠
١٩٠١٢			حـ/ النقدية	
٥٨٨			حـ/ خصم مسموح به	
	١٩٦٠٠		إلى حـ/ العملاء (العميل شهاب)	
			إثبات قيام العميل شهاب بسدد المستحق	
			عليه وحصوله على الخصم.	
٣٢٠٠٠			من حـ/ النقدية	٩٩/١١٢/٢٢
	٣٢٠٠٠		إلى حـ/ العملاء (العميل سعيد)	
			إثبات قيم العميل سعيد بسداد المستحق	
			عليه وعدم حصوله على الخصم.	

يتضح من لقيود السابقة أننا قيدنا المبيعات بالكامل عند البيع بالنسبة للعملية الأولى، كما استبعدنا الخصم التجارى من قيمة العملية الثانية تطبيقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها فى هذا الصدد. اما بالنسبة للقيد الثالث الخاص بعملية رد البضاعة فهو قيد مركب مؤداه تحميل حساب مردودات المبيعات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وهى مجموع البضاعة التى ردها كل من العميل البيلى والعميل شهاب، وتحميل حسب مسموحات المبيعات بما تقرر السماح به للعميل شهاب وقدره ٢٪ من قيمة لبضاعة المتبقية لديه بعد عملية مردودات المبيعات التى قام بها، أما الطرف الدائن من القيد فمؤداه جعل حساب النقدية دائناً بالمبلغ المدفوع مقابل البضاعة المردودة من العميل البيلى، وجععل حساب العميل شهاب دائناً بقيمة مردودات ومسموحات المبيعات الخاصة به. ويوضح القيد الرابع قيام العميل شهاب بسداد المستحق عليه وقدره ١٩٦٠٠ جنيه وحصوله على خصم نقدى قدره ٣٪ من هذ المبلغ نظراً لقيامه بالسداد خلال المدة المتفق عليها للتمتع بهذا الخصم. وآخيراً فإن القيد الأخير يوضح كيفيه معالجة عملية التحصيل فى حالة عدم تمتع العميل

بالخصم النقدى نظرً لتأخره فى السداد عن الميعاد الذى يخول له حق الحصول على الخصم النقدى. وبعد ترحيل العمليات السابقة الى حسابات دفتر الأستاذ الخاصة به فإن الحسابات الخاصة بالمبيعات والمردودات والمسموحات والخصم تظهر على الصورة التالية:

دفتر الأستاذ

حـ/ المبيعات — حـ/ رقم ....

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٢/١	المبيعات الاجمالية اليومية			٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٩٩/١٢/٣	مبيعات الى العميل سعيد			٣٢٠٠٠	٧٢٠٠٠

حـ/ مردودات المبيعات — حـ/ رقم ....

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٢/٥	قيمة البضاعة المردودة من عملاء		٧٠٠٠		٧٠٠٠

حـ/ مسموحات المبيعات — حـ/ رقم ....

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٢/٥	قيمة المسموحات للعميل شهاب		٤٠٠		٤٠٠

حـ/ الخصم النقدى المسموح به — حـ/ رقم ....

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٢/١٠	قيمة الخصم النقدى الممنوح للعميل شهاب.		٥٨٨		٥٨٨

ويقفل حساب المبيعات كما سبق أن ذكرنا فى حساب النتيجة، وتقفل أيضاً حساب المردودات والمسموحات والخصم فى حساب النتيجة كما وان كانت من حسابات المصروفات. وتظهر المبيعات مطروحاً منها المردودات والمسموحات والخصومات فى الحساب الختامى نتيجة لهذا الأقفال.

٤- المحاسبة على تكلفة شراء البضاعة المباعة :

تشتمل تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية على عنصرين هما قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة وتكاليف البيع والتوزيع التى تحملتها المنشأة لبيع هذه البضاعة، وسنوضح فى هذا الجزء من الدراسة تكلفة شراء البضاعة المباعة على أن نعرض بعد ذلك لمعالجة مصاريف البيع والتوزيع.

وتمثل تكلفة شراء البضاعة المباعة الجزء المستنفذ من تكلفة البضاعة المتاحه للبيع ويتم تحميلها على تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة المحاسبية، أما قيمة البضاعة الموجودة فى نهاية الفترة المحاسبية فتظهر فى الميزانية العمومية كأصل من أصول المنشأة.إن أى منشأة تجارية يكون لديها مخزون من البضائع المتاحة للبيع أول المدة يضاف إليه ما تحصل عليه المنشأة من بضائع أثناء السنة ويكون هذين العنصرين معاً قيمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، وهذه البضاعة المتاحه للبيع أما أن تباع فى الفترة الحالية أو تباع فى فترات تالية. وحتى يتحقق القياس السليم للربح والتصوير الدقيق للقوائم المالية فإنه من الضرورى تقسيم تكلفة البضاعة المتاحة للبيع إلى شقين : الشق الأول هو تكلفة الجزء من البضاعة الذى تم بيعه فى خلال الفترة. والشق الثانى هو تكلفة الجزء من البضاعة الموجودة فى آخر المده والذى سيرحل إلى الفترة المحاسبية التالية. إن أهم خطوة فى تحديد ربحية المشروع تتمثل فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع وتحديد تكلفة المخزون المتبقى بدون بيع فى آخر المدة. كما أن الخطأ فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع يؤدى إلى التأثير على رقم الربح. فإذا كان هناك زيادة لامبرر لها فى تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحه للبيع فسيترتب على ذلك تخفيض رقم الربح بقيمة الزيادة فى تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة، وسيكون هناك نقص فى قيمة المخزون يقابله نقص فى حقوق الملكية فى الميزانية العمومية. ويوجد مدخلين بديلين لتحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع وهما

نظام المخزون المستمر ونظام المخزون الدورى. وسنعرض لكل مدخل من هذين المدخلين فى تحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة المتاحة للبيع فى الصفحات التالية.

ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يجب أن تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء، وتكاليف التشكيل، والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلي موقعه وحالته الراهنة. ويجب تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف في الفترة التي تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع، حيث تؤدى عملية تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف إلى تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

٤- أ - إجراءات تحديد وتسجيل تكلفة شراء الجزء المباع من البضاعة المتاحه للبيع فى حالة إستخدام نظام المخزون المستمر :

تقوم معارض السيارات ومتاجر بيع التليفزيونات وأجهزة الفيديو ببيع سلع تكون قيمة الوحدة منها مرتفعة نسبياً، وتقوم تلك المنشأت بعدد محدود من العمليات يوميا. ونظراً لأن عمليات البيع محدودة وعددها قليل يومياً فإنه يكون من السهل التعرف على تكلفة كل وحدة مشتراه (سيارة أو تليفزيون)، وبناء عليه فإنه يمكن تسجيل تكلفة السلعة المشتراه بمجرد القيام بعملية البيع. وفى ظل هذا النظام فإن السجلات المحاسبية ستوضح تكلفة كل سلعة موجودة فى المخزن. وطبقا لهذا النظام فإن الوحدات المضافة إلى المخازن والوحدات المنصرفة من المخازن لبيعها للعملاء يتم تسجيلها على أساس يومى، ومن هنا أطلق على هذا النظام فى التسجيل إصطلاح المخزون المستمر. وعند إعداد القوائم المالية يكون السهل الوصول إلى تكلفة شراء الجزء المباع من البضاعة خلال الفترة المحاسبية عن طريق إضافة التكاليف المسجلة يومياً للوحدات المشتراة والتى يتم بيعها.

وفى ظل طريقة المخزون المستمر ترحل تكلفة البضاعة المشتراه إلى أحد حسابات الأصول يطلق عليه حساب مخزون البضاعة، ويستخدم حساب آخر لإثبات تكلفة شراء البضاعة المباعة يوميا يطلق عليه حساب تكلفة شراء البضاعه المباعة. ويعتبر حساب تكلفة شراء البضاعة المباعه أحد عناصر حساب تكلفة

البضاعة المباعة حيث يضاف إليه تكاليف البيع والتوزيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعه.

وسنعالج فى الصفحات التالية تسجيل عمليات شراء البضاعة، وسداد قيمتها للموردين ومعالجة خصومات ومسموحات المشتريات، ثم نعالج بعد ذلك عمليات بيع البضاعة وإثبات تكلفة شراء البضاعة المباعه، وأخيرا نعرض لمعالجة عمليات مردودات المبيعات عند إستخدام نظام الجرد المستمر.

٤- أ - ١ - تسجيل مشتريات البضاعة فى حالة إستخدام نظام الجرد المستمر :

تعالج مشتريات البضاعة فى ظل نظام الجرد المستمر عن طريق ترحيلها إلى حساب أصل يطلق عليه اسم حساب مخزون البضاعة كما سبق أن ذكرنا، فبفرض أن منشأة الياسمين التجارية قامت بشراء عدد ٥٠ جهاز فيديو على الحساب ويبلغ سعر شراء الجهاز الواحد ٢٠٠٠ جنيه فى يوم ١٩٩٩/١٠/٥ ، وان هذه المنشأة تستخدم نظام المخزون المستمر، فإن هذه العملية تسجل محاسبيا على النحو التالى :

١٠٠٠٠٠			من حـ/ مخزون البضاعة *	١٩٩٩/١٠/٥
	١٠٠٠٠٠		إلى حـ/ الموردين	
			إثبات قيمة ٥٠ جهاز فيديو مشتراة على الحساب من ...	

وإذا قامت تلك المنشأة بشراء عدد ٢٠ ثلاجة فى يوم ١٩٩٩/١٠/٦ نقداً بسعر ١٠٠٠ جنيه للثلاجة فإن عملية الشراء النقدى تسجل بإستخدام القيد التالى:

* يطلق بعض الكتاب على هذا الحساب إصطلاح حساب مراقبة المخازن باعتباره حساب رقابة إجمالى على سجلات المخزون التحليلية.

٢٠٠٠٠			من حـ/ مخزون البضاعة	١٩٩٩/١٠/٦
	٢٠٠٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات قيمة البضاعة المشتراة نقدا.	

وتجدر الإشارة إلى أن البضاعة المشتراة تحمل بكل التكاليف الضرورية واللازمة لتوصيل البضاعة المشتراه لمخازن المنشأة، وقد تحمل البضاعة المشتراه فى بعض الأحيان بتكلفة الإستلام الخاصة بها، فإذا قام مورد أجهزة الفيديو فى المثال السابق بسداد فاتورة النقل نيابة عن المنشأة المشتريه فإنه سيطالب المنشأة بتكاليف النقل، وفى هذه الحالة سيتم إثبات تكاليف النقل بإستخدام قيد اليومية التالى بفرض أن تكلفة نقل الجهاز الواحد تبلغ ١٠ جنيه.

٥٠٠			من حـ/ مخزون البضاعة	١٩٩٩/١٠/٧
	٥٠٠		إلى حـ/ الموردين	
			إثبات تكاليف النقل وترحيلها إلى حساب الموردين.	

وقد تضاف تكاليف النقل على فاتورة البيع أو قد يرسل بها أشعار خصم خاص بها أو ربما خطاب مطالبه بالقيمة، وذلك وفقا للجهة التى قامت بعملية النقل.

وفى حالة سداد قيمة تكاليف النقل نقدا فان الطرف الدائن للقيد السابق سيكون حساب النقدية. ويتم إثبات المشتريات فى دفاتر المنشأة بعد إستلام البضاعة المشتراة والتأكد من مطابقتها للمواصفات المتفق عليها وفحصها بواسطة لجنة الفحص والإستلام بالمنشأة وإعداد تقرير بنتائج الفحص. وتستخدم فاتورة الشراء بعد مطابقتها مع محضر الفحص والإستلام كمستند لإثبات المشتريات.

ويمثل حساب مخزون البضاعة إجمالى قيمة البضاعة المشتراة ويظهر على الصورة التالية :

مدين	بيـــــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة مصاريف نقل خاصة بأجهزة الفيديو		٥٠٠		١٢٠٥٠٠

ويعتبر حساب مخزون البضاعة بمثابة حساب إجمالى يشتمل على قيمة جميع العناصر المخزونة وهى أجهزة الفيديو والثلاجات فى المثال المعروض هنا، وحتى تتحقق الرقابة على البضاعة المخزونة، وحتى يمكن معرفة تكلفة كل عنصر من عناصر البضاعة المخزونة على حدة فإنه ينبغى الإحتفاظ بدفتر تحليلى يفتح فيه صفحة لكل صنف من أصناف البضاعة المخزونة، على أن يبين هذا الدفتر كمية وقيمة المشتريات من كل صنف على حدة وتكلفة الوحدة من كل صنف من تلك الأصناف. ويطلق على هذا الدفتر إصطلاح دفتر أستاذ المخازن ويكون لكل صنف من أصناف البضاعة المخزونة صفحة فى هذا الدفتر يطلق عليها بطاقة الصنف، وتوضح بطاقة الصنف كمية وقيمة البضاعة الواردة من صنف معين وكمية وقيمة البضاعة المسحوبة من الصنف. ورصيد الصنف بعد كل عملية ورود أو صرف بضاعة. ومن الضرورى أن يتطابق مجموع الأرصدة التحليلية التى تظهرها تلك البطاقات مع رصيد حساب مخزون البضاعة تحقيقاً للرقابة المحاسبية.

ويساعد إستخدام تلك البطاقات على القيام بجرد البضاعة الموجودة بالمخازن من كل صنف فى أى وقت من السنة، ولهذا يطلق على هذا النظام إصطلاح الجرد المستمر أى التحقق من تطابق الرصيد كما يظهر فى بطاقة الصنف مع الرصيد الفعلى الموجود فى مخازن المنشأة. ويمكن مراجعة البضاعة الموجودة

فعلا بالمخازن على الكميات التى تظهرها بطاقة الصنف فى أى وقت من السنة، ويؤدى هذا أيضاً إلى زيادة فعالية الرقابة، كما يؤدى إلى حماية الأصول من الضياع أو التبديد، ويسمح بمتابعة وتصحيح أى فروق بين الأرصدة الدفترية والأرصدة الفعلية بسرعة.

٤-أ - ٢- سداد حسابات الموردين ومعالجة عمليات مردودات وخصومات المشتريات عند إستخدام نظام الجرد المستمر :

قد ترى المنشأة بعد إستلام البضاعة أنها تزيد عن حاجاتها أو من الأفضل أعادتها للمورد والحصول على بضائع من نوع آخر، وفى حالة رد البضاعة المشتراه إلى المورد لأى سبب من الأسباب ينبغى جعل حساب الموردين مديناً وحساب مخزون البضاعة دائناً. ويكون هذا القيد عكس قيد إثبات المشتريات تماما. فبفرض أن منشأة الياسمين التجارية المعروضة هنا قد قررت فى يوم ١٩٩٩/١٠/١٢ إعادة عدد ٥ ثلاجات من الكمية المشتراة فى يوم ١٩٩٩/١٠/٦ فإن قيد اليومية الخاص بإثبات تلك المردودات يظهر على الصورة التالية :

٥٠٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ....)	١٩٩٩/١٠/١٢
	٥٠٠٠		إلى حـ/ مخزون البضاعة	
			اثبات رد ٥ ثلاجات للمورد من الكمية	
			المشتراة يوم ١٩٩٥/١٠/٦.	

وبترحيل الطرف الدائن من هذا القيد إلى حساب مخزون البضاعة فإن هذا الحساب يظهر بعد هذا الترحيل على الصورة التالية :

حـ/ مخزون لبضاعة — حـ/ رقم ......

التاريخ	بيـــــــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
٩٩/١٠/٧	قيمة مصاريف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ ثلاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠

ومن المتفق عليه أن تظهر البضاعة فى حساب مخزون البضاعة بالمقابل النقدى الذى تتحمله المنشأة فى سبيل الحصول على تلك البضاعة، وبناء على ذلك فان مسموحات المشتريات وأى خصومات على المشتريات تستبعد مباشرة من قيمة مشترون البضاعة بمعنى ان مسموحات المشتريات والخصم النقدى الذى تحصل عليه المنشأة أو الذى تفشل فى الحصول عليه نتيجة الاخفاق فى السداد فى المواعيد المتفق عليها يرحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة، وذلك لتخفيض قيمة المخزون بهذه العناصر. وحتى يصبح رصيد المخزون فى الدفاتر معبراً بإستمرار عن المقابل النقدى الذى تتحمله المنشأة فى سبيل الحصول على البضاعة.

فبفرض أن منشأة الياسمين التجارية فى المثال المعروض هنا تمكنت من الحصول من مورد أجهزة الفيديو فى يوم ١٩٩٩/١٠/١٣ على مسموحات على المشتريات قدرها ٢٠٠٠ جنيه نتيجة سوء تغليف الأجهزة فإن هذه المسموحات على المشتريات تسجل محاسبياً بإستخدام القيد التالى :

٢٠٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ....)	١٩٩٩/١٠/١٣
	٢٠٠٠		إلى حـ/ مخزون البضاعة	
			إثبات مسموحات المشتريات على اجهزة الفيديو.	

ويرحل الخصم النقدى الذى تحصل عليه المنشأة أو الذى تفشل فى الحصول عليه نتيجة عدم السداد فى المواعيد المتفق عليها أيضاً إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة. كما سبق أن ذكرنا. فبفرض أن شروط الشراء فى المثال المعروض هنا كانت على النحو التالى :

بالنسبة لاجهزة الفيديو ٢/١٠ - ص/٣٠.

بالنسبة للثلاجات ٣/١٠ - ص/٣٠.

وقد تمكنت المنشأة من سداد المستحق مقابل شراء أجهزة الفيديو يوم ١٩٩٩/١٠/١٤ بما فى ذلك تكاليف النقل. بينما لم تتمكن من سداد قيمة الثلاجات المشتراه إلا يوم ١٩٩٩/١٠/٢٠ فى هذه الحالة تعالج عمليات السداد وإثبات الخصم الذى حصلت عليه المنشأة، والخصم الذى لم تتمكن من الحصول عليه على الصورة التالية :

٩٨٥٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ....)	١٩٩٩/١٠/١٤
			إلى مذكورين	
	٩٦٥٤٠		حـ/ النقدية	
	١٩٦٠		حـ/ مخزون البضاعة	
			إثبات سداد المستحق للموردين بعد الحصول على خصم ٢٪.	
			من مذكورين	١٩٩٩/١٠/٢٠
١٥٠٠٠			حـ/ الموردين (المورد ...)	
٤٥٠			حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة	
			إلى مذكورين	
	١٥٠٠٠		حـ/ النقدية	
	٤٥٠		حـ/ مخزون البضاعة	
			إثبات سداد المستحق نتيجة شراء الثلاجات واثبات خسارة عدم الحصول على الخصم.	

يتضح من القيد الأول أن المنشأة إستطاعت أن تحصل على خصم قدره ١٩٦٠ وهو عبارة عن المستحق للموردين مقابل شراء البضاعة وقدره ٩٨٠٠٠ جنيه (قيمة المشتريات مطروحا منها المسموحات) مضروباً فى نسبة الخصم المتفق عليها ٢ ٪ نظراً لقيام المنشأة بالسداد خلال الآجل المتفق عليه وهو ١٠ أيام، كما تم تسديد مصاريف النقل مع المستحق مقابل شراء البضاعة وبالتالى فإن المبلغ الذى جعل به حساب الموردين مدينا هى ٩٨٥٠٠ (٩٨٠٠٠ + ٥٠٠ جنيه). ويلاحظ أن الخصم المكتسب رحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة وذلك حتى تظهر البضاعة بالمقابل النقدى الذى تحمله المنشأة فى سبيل إقتناء تلك البضاعة، أى المبلغ الذى تتحمله المنشأة كما لو كان الشراء قد تم نقداً. وسيكون ثمن جهاز الفيديو الواحد بعد إثبات عمليات المسموحات والخصومات هو ١٩٣٠,٨ جنيه وهذا المبلغ عبارة عن النقدية التى تحملتها المنشأة مقابل شراء تلك الأجهزة وهى ٩٦٥٤٠ مقسومة على عدد الأجهزة وهو ٥٠ جهاز. ويمكن الوصول إلى تلك التكلفة النقدية على الصورة التالية :

		جنيه
ثمن الجهاز		٢٠٠٠
مسموحات مشتريات للوحدة =	٢٠٠٠ / ٥٠	(٤٠)
ثمن الجهاز بعد إستبعاد المسموحات		١٩٦٠
خصم ٢ ٪ للسداد فى خلال المدة المتفق عليها		(٣٩,٢)
الباقى		١٩٢٠,٨
+ مصاريف نقل		١٠,٠
المجموع		١٩٣٠,٨

ويتضح من القيد الثانى أن المنشأة سددت المبلغ المستحق بالكامل وقدره ١٥٠٠٠ جنيه، وفى نفس الوقت ثم إثبات الخصم الذى فشلت فى الحصول عليه على هذا المبلغ وقدره ٤٥٠ جنيه (١٥٠٠٠ × ٣٪)، ويرحل هذه الخصم المفقود إلى حساب يحمل نفس الاسم، ويكون الطرف الدائن له هو حساب مخزون البضاعة حتى تظهر البضاعة بقيمتها النقدية. ويساعد هذا الاجراء على بيان الأعباء التى تحملتها الإدارة نتيجة عدم التمتع بالخصم وهى عملية مستقلة عن عملية الشراء وتتعلق بالإدارة المالية.

وإذا قمنا بترحيل القيود السابقة المتعلقة بمسموحات المشتريات والخصومات على تلك المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة، فإنه سيظهر على الصورة التالية :

حـ/ مخزون البضاعة　　　　حـ/ رقم ....

التاريخ	بيـــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة عدد ٥ ثلاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٣	قيمة مسموحات مشتريات على أجهزة الفيديو			٢٠٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدى على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على الثلاجات			٤٥٠	١١١٠٩٠

٤- أ - ٣- تسجيل عمليات المبيعات وتكلفة شراء البضاعة المباعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر :

يتطلب إستخدام نظام الجرد المستمر ضرورة تسجيل تكلفة شراء البضاعة المباعة بعد كل عملية بيع أو فى نهاية اليوم وذلك حتى تستبعد تكلفة تلك البضاعة المشتراة والصادرة من المخازن من قيمة رصيد البضاعة الموجودة بالمخازن حتى يفصح الرصيد دائماً عن كمية وقيمة البضاعة الموجودة فى حيازة المنشأة. ويتم إثبات تكلفة شراء البضاعة المباعة بجعل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة وهو من حسابات المصروفات مديناً وحساب مخزون البضاعة دائناً، على أن تظهر تكلفة شراء البضاعة المباعة فى خانة الصادر فى بطاقة الصنف الخاصة بالعنصر المباع. فإذا فرضنا أن منشأة الياسمين التجارية التى سبق الإشارة إليها قد قامت ببيع عدد ٣٠ جهاز فيديو نقداً بسعر بيع قدره ٢٤٠٠ جنيه للجهاز الواحد فى يوم ١٩٩٩/١٠/٢٢ . كما باعت فى نفس اليوم عدد ٥ ثلاجات بسعر ١٢٠٠ جنيه على الحساب. فإن هذا العمليات تسجل على النحو التالى:

أولا :تسجيل المبيعات :

دفتر اليومية   صفحة رقم ....

١٩٩٩/١٠/٢٢	من مذكورين			
	حـ/ النقدية			٧٢,٠٠٠
	حـ/ العملاء (العميل ....)			٦,٠٠٠
	إلى حـ/ المبيعات		٧٨٠٠٠	
	اثبات المبيعات النقدية والآجلة بتاريخ اليوم.			

ثانيا: تسجيل تكلفة شراء البضاعة المباعة:

بعد تسجيل المبيعات على الصورة السابقة يتم حصر تكلفة شراء البضاعة المباعة من واقع بطاقات الصنف الخاصة بكل منها وذلك على النحو التالى:

الصنف	الكمية	تكلفة الوحدة النقدية	اجمالى تكلفة المبيعات
أجهزة فيديو	٣٠	١٩٣٠,٨	٥٧٩٢٤
ثلاجات	٥	٩٧٠	٤٨٥٠
أجمالى تكلفة شراء البضاعة المباعة يوم ١٩٩٩/١٠/٢٢			٦٢٧٧٤

وتستخدم تلك لقيمة لإعداد القيد التالى:

٦٢٧٧٤			من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	١٩٩٩/١٠/٢٢
	٦٢٧٧٤		إلى حـ/ مخزون البضاعة	
			اثبات تكلفة البضاعة المباعة بتاريخ اليوم.	

ويرحل هذا القيد إلى حساب مخزون البضاعة الذى يظهر بعد هذا الترحيل على الصورة التالية:

حـ/ مخزون البضاعة حـ/ رقم ....

التاريخ	بيــــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ ثلاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٣	قيمة مسموحات مشتريات على أجهزة الفيديو			٢٠٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدى على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على الثلاجات			٤٥٠	١١١٠٩٠
١٩٩٩/١٠/٢٢	قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة			٦٢٧٧٤	٤٨٣١٦

٣ - أ - ٤ - تسجيل عمليات مردودات المبيعات عند إستخدام نظام الجرد المستمر:

عالجنا عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات فى بداية هذا الفصل، وذكرنا أنه عندما يسمح للعميل ببعض التخفيض فى سعر البضاعة المباعة إليه فإن هذا التخفيض يرحل إلى حساب مسموحات المبيعات، كما أنه عندما يقوم العميل برد جزء من البضاعة المباعة إليه فان القيمة البيعية للبضاعة المردودة ترحل إلى حساب مردودات المبيعات، كما ذكرنا أنه يمكن إدماج كل من مسموحات ومردودات المبيعات فى حساب واحد. ويكون الطرف الدائن فى عملية إثبات مسموحات ومردودات المبيعات هو حساب العميل. وفى حالة إستخدام نظام الجرد المستمر ينبغى إن يعد قيد محاسبى آخر بالإضافة إلى القيد الخاص بإثبات المسموحات والمردودات ، وهذا القيد مؤداه تحميل حساب مخزون البضاعة بتكلفة البضاعة المردودة، ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بها. أن حساب تكلفة البضاعة المباعة سبق جعله مديناً بتكلفة البضاعة المباعة عند البيع، وبناء عليه فإنه من الضرورى أن يجعل دائناً عند رد البضاعة المباعة من العملاء.

فبفرض أنه فى المثال السابق منحت المنشأة يوم ١٩٩٩/١٠/٢٤ العميل الذى قام بشراء الثلاجات سماح قدره ٥٠ جنيه على الثلاجة المباعة، كما أن هذا العميل قام برد ٣ ثلاجات من الكمية المباعة إليه، فإن هذه العمليات يتم تسجيلها محاسبيا على الصورة التالية:

٣٦٠٠ ١٠٠	٣٧٠٠	من مذكورين حـ/ مردودات المبيعات (١٢٠٠×٣) حـ/ مسموحات المبيعات إلى حـ/ العملاء (العميل ...) إثبات مردودات ومسموحات المبيعات التى منحت للعملاء.	١٩٩٩/١٠/٢٤
٢٩١٠	٢٩١٠	من حـ/ مخزون البضاعة إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة إثبات تكلفة عدد ٣ ثلاجات مردودة بتاريخ اليوم.	

وبترحيل القيد الأخير إلى حساب مخزون البضاعة فإن هذا الحساب يظهر على الصورة التالية:

حـ/ مخزون البضاعة **حـ/ رقم ....**

التاريخ	بيـــــــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١٩٩٩/١٠/٥	قيمة عدد ٥٠ جهاز فيديو		١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٦	قيمة عدد ٢٠ ثلاجة		٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠
١٩٩٩/١٠/٧	قيمة تكاليف نقل خاصة بأجهزة الفيديو.		٥٠٠		١٢٠٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٢	قيمة ٥ ثلاجات مردودة			٥٠٠٠	١١٥٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٣	قيمة مسموحات مشتريات على أجهزة الفيديو			٢٠٠٠	١١٣٥٠٠
١٩٩٩/١٠/١٤	قيمة خصم نقدى على أجهزة الفيديو.			١٩٦٠	١١١٥٤٠
١٩٩٩/١٠/٢٠	قيمة الخصم المفقود على الثلاجات			٤٥٠	١١١٠٩٠
١٩٩٩/١٠/٢٢	قيمة تكلفة شراء البضاعة المباعة			٦٢٧٧٤	٤٨٣١٦
١٩٩٩/١٠/٢٤	قيمة تكلفة مردودات المبيعات		٢٩١٠		٥١٢٢٦

يتضح من العرض السابق أن حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة سيشتمل على تكاليف جميع العناصر المباعة أولاً بأول ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات المصروفات، كما سبق أن ذكرنا. ومن ناحية أخرى فإن حساب

مخزون البضاعة سيوضح بصفة مستمرة قيمة البضاعة الموجوده بمخازن المنشأة فى أى وقت، والتى تظهر تفاصيلها فى بطاقات الصنف الخاصة بعناصر المخزون ويعتبر حساب مخزون البضاعة أحد حسابات الأصول التى ستظهر فى الميزانية العمومية للمنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية.

ويمثل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة تكاليف الجزء المستنفذ من البضاعة المتاحة للبيع فى سبيل عملية إنتاج الإيراد، وسيقفل هذا الحساب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة على نحو ما سنرى فيما بعد.

٤-ب- إجراءات تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حالة إستخدام نظام الجرد الدورى:

إتضح مما سبق أن نظام الجرد المستمر يتطلب متابعة مستمرة للعناصر المشتراة حتى يتسنى تحديد تكلفة كل وحدة مباعة حينما يتم هذا البيع. ويتطلب هذا النظام أن تكون السلع التى تتعامل فيها المنشأة محدودة من حيث العدد كما يجب أن تكون قيمة كل منها مرتفعة حتى يمكن المحاسبة على كل منها بصفة مستقلة. وهذا الشرط لايتحقق فى المنشآت التى تتعامل فى العديد من السلع التى تكون قيمتها منخفضة . فى مثل هذه الحالات يكون نظام الجرد الدورى أو الفترى أكثر ملائمة، لأنه لن يكون عملياً أن تحتفظ المنشأة بسجلات المخزون لكل عنصر من العناصر التى تتعامل فيها، لأن هذا يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين. أنه ليس من الضرورى فى مثل هذه الحالات معرفة تكلفة البضاعة المباعة بعد كل عملية بيع، وإنما ينبغى الإنتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية، وتحديد تكلفة جميع العناصر المباعة خلال تلك الفترة.

وطبقاً لنظام الجرد الدورى فإن البضاعة التى تقوم المنشأة بشرائها ترحل إلى حساب يطلق عليه حساب المشتريات أو حساب مشتريات البضاعة بدلاً من ترحيل تلك المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة فى ظل نظام الجرد المستمر. وترحل قيمة مشتريات البضاعة فقط إلى حساب المشتريات أما التكاليف الأخرى المتعلقة بتلك المشتريات مثل تكاليف النقل والتأمين فلا ترحل إلى حساب المشتريات وإنما ترحل إلى حسابات مستقلة خاصة بها. ويخصص حساب المشتريات لإثبات ما يتم شراؤه فى أثناء السنة فقط، أما ما يكون موجوداً لدى المنشأة من بضائع فى بداية السنة فسيظل موجوداً فى

حساب يطلق عليه مخزون البضاعة ولايمس هذا الحساب طوال السنة، وإنما يظل رصيده بإستمرار كما كان فى آخر الفترة المحاسبية السابقة، وذلك حتى نهاية الفترة الحالية. أى أنه سيكون فى دفتر الأستاذ حسابين للبضاعة التى تقوم المنشأة بالإتجار فيها هما:

١- حساب مخزون البضاعة ويشتمل على قيمة البضاعة الموجودة فى أول الفترة والمرحلة من الفترة المحاسبية السابقة، ويظل رصيده كما هو طوال الفترة المحاسبية الحالية.

٢- حساب مشتريات البضاعة ويرحل إليه (فى الجانب المدين) قيمة المشتريات من البضائع التى تتم فى خلال الفترة المحاسبية.

وفى نهاية السنة المالية (أو الفترة المحاسبية) يتم جرد وتقييم البضاعة الموجودة بمخازن المنشأة دون بيع ومقارنه تلك البضاعة الموجودة دون بيع فى آخر السنة المالية، بما كان موجوداً فى بداية السنة، وبما تم شراؤه خلال السنة، وتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال السنة بناء على ذلك. فبفرض أن قيمة البضاعة الموجودة بمحلات شاهين التجارية بالإسكندرية فى بداية سنة ١٩٩٩ كانت ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وأن المشتريات خلال سنة ١٩٩٩ بلغت ٣١٢٠٠٠٠ جنيه، وإن رصيد البضاعة الموجودة دون بيع فى نهاية السنة (طبقاً للجرد الفعلى) بلغت ٣٤٠٠٠٠ جنيه فإن تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال سنة ١٩٩٩ تحدد على النحو التالى:

جنيه	
٢٥٠٠٠٠	مخزون البضائع الموجودة أول المدة
٣١٢٠٠٠٠	+ مشتريات خلال السنة
٣٣٧٠٠٠٠	= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٣٤٠٠٠٠	- مخزون البضائع آخر المدة
٣٠٣٠٠٠٠	= تكلفة شراء البضاعة المباعة

إن أى منشأة تجارية يكون لديها فرصة للبيع من البضائع الموجودة لديها فى أول السنة المالية زائدا البضاعة المشتراه خلال الفترة. فإذا باعت المنشأة كل البضاعة التى كانت موجودة لديها فى بداية الفترة مضافاً إليها ما قامت بشرائه خلال الفترة فلن يكون لديها مخزون فى نهاية الفترة، وستكون تكلفة شراء البضاعة المباعة مساوية لتكلفة البضاعة المتاحة للبيع. إلا أنه من الأمور الطبيعية أن يتبقى جزء من البضاعة دون بيع فى نهاية الفترة المحاسبية، ومن ثم فإن تكلفة شراء البضاعة المباعة تساوى تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ناقصاً مخزون آخر الفترة (البضاعة غير المباعة).

ويتكون مخزون البضاعة من السلع الموجودة والمتاحة للبيع، ففى المثال السابق الخاص بمحلات شاهين التجارية يتكون هذا المخزون من الأقمشة والسجاجيد والمفروشات والأدوات المنزلية الموجودة فى مخازن ومعارض محلات شاهين التجارية بالاسكندرية. ويشار إلى المخزون الموجودة فى بداية السنة المالية بأنه مخزون أول الفترة، بينما السلع الموجودة فى نهاية الفترة المحاسبية يشار إليها بأنها مخزون آخر الفترة. ففى مثالنا السابق كان مخزون أول الفترة ٢٥٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٣٤٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة للفترة المحاسبية الأولى يمثل مخزون أول الفترة للفترة المحاسبية التالية، وعلى ذلك فإن مخزون آخر الفترة فى سنة ١٩٩٩ وقدره ٣٤٠٠٠٠ جنيه يمثل مخزون أول الفترة فى ١ يناير سنة ٢٠٠٠.

ويتم تحديد مخزون آخر الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق الحصر الفعلى لعناصر المخزون الموجودة، وهو ما يطلق عليه إصطلاح جرد المخزون، وتتضمن عملية جرد المخزون القيام بثلاث خطوات:

١- عد أو وزن أو قياس جميع السلع الموجودة.

٢- ضرب كل مفردة من مفردات المخزون فى تكلفة الوحدة.

٣- إضافة جميع مفردات المخزون معاً لتحديد رقم التكلفة الكلية لكل السلع المخزونة والموجودة فى نهاية الفترة.

ويظهر رقم مخزون آخر الفترة كأصل فى الميزانية العمومية وكتخفيض من تكلفة شراء البضاعة المتاحة للبيع للوصول إلى رقم تكلفة شراء البضاعة

المباعة فى قائمة الدخل. ويتم إثبات مخزون آخر الفترة فى السجلات المحاسبية عن طريق قيد اقفال يجعل فيه حساب مخزون آخر الفترة مديناً وحساب ملخص قائمة الدخل دائناً على نحو ما سنرى بعد قليل. وبعد تسجيل هذا القيد فى دفتر الأستاذ فإن حساب المخزون يظهر بناء على ذلك فى الميزانية، ويظل خلال السنة المالية التالية دون تغيير على أساس أن يصبح مخزون بداية الفترة فى السنة التالية.

ونعرض فيمايلى لكيفية معالجة المشتريات خلال السنة وكيفية معالجة تكلفة شراء البضاعة المباعة فى نهاية السنة فى ظل طريقة الجرد الدورى.

٤-ب-١- معالجة المشتريات ومايتعلق بها من تكاليف فى ظل طريقة المخزون الدورى:

يتم إثبات البضاعة المشتراة بالتكلفةبجعل حساب المشتريات أو حساب مشتريات البضاعة مديناً، ويؤدى هذا إلى زيادة الأصول بقيمة المشتريات، وإذا كان الشراء نقداً فإن قيمة المشتريات ستؤدى إلى تخفيض النقدية، وبالتالى سيجعل حساب النقدية دائناً، أما إذا كان الشراء على الحساب فسيجعل حساب الموردين دائناً، وهنا ستؤدى عملية الشراء إلى زيادة الإلتزامات. ونظراً لتسجيل مشتريات البضاعة فى حساب مستقل فإن إدارة المشروع تستطيع معرفة قيمة المشتريات التى تمت خلال الفترة المحاسبية، وهو أمر لا يمكن الوصول إليه بصورة مباشرة عند إستخدام أسلوب المخزون المستمر.

وبالرغم من أن المشتريات تعتبر عند الشراء بمثابة عملية حصول المنشأة على أصول متمثلة فى البضاعة المشتراة، إلا أن حساب المشتريات يقفل بالكامل فى الحساب الختامى، أى أن حساب المشتريات سيحول بالكامل إلى الجانب المدين من الحساب الختامى، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامى مدينا وحساب المشتريات دائناً وفى نفس الوقت سيظهر مخزون آخر الفترة فى الجانب الدائن من الحساب الختامى، ويؤدى هذا الإجراء إلى إستبعاد الجزء من المشتريات الذى لايمثل مصروفات (نظراً لوجوده فى نهاية الفترة)، وتحويله إلى حساب أصل وهو حساب مخزون البضاعة، ويتحقق هذا الهدف عن طريق جعل حساب مخزون البضاعة مديناً والحساب الختامى (ملخص قائمة

الدخل) دائناً بقيمة المخزون الموجود فى آخر الفترة. ونبين فيمايلى دورة إثبات المشتريات بإستخدام بعض الأمثلة العملية.

بفرض أن شركة شاهين التجارية بالاسكندرية قامت يوم ١٩٩٩/١/٥ بشراء البضائع التالية:

١٠٠٠٠٠ بضائع مشتراة نقداً من بعض المستوردين.

٢٠٠٠٠٠ بضائع مشتراة على الحساب من شركة شهاب للاستيراد ١٠/٢ - ص ٣٠.

فى هذه الحالة يتم إثبات المشتريات على النحو التالى:

٣٠٠٠٠٠			من حـ/ المشتريات	١٩٩٩/١/٥
			إلى مذكورين	
	١٠٠٠٠٠		حـ/ النقدية	
	٢٠٠٠٠٠		حـ/ الموردين (المورد ....)	
			إثبات المشتريات التى تمت بتاريخ اليوم	

ويؤدى ترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به بدفتر الأستاذ إلى زيادة المشتريات (أصول) بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ونقص النقدية (أصول) بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وزيادة الإلتزامات (الموردين) بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه. ويلاحظ أن حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضاعة فى ظل طريقة المخزون المستمر. ويخصص حساب المشتريات فقط لإثبات البضاعة المشتراة بغرض بيعها، أما الأصول التى تحصل عليها المنشأة بقصد إستخدامها فى أعمال المشروع مثل سيارات التوزيع والآلات الكاتبة والأثاث فإنها تسجل عن طريق جعل حساب الأصل مديناً وليس حساب المشتريات.

وفى نهاية الفترة المحاسبية سيمثل الرصيد المجمع فى حساب المشتريات التكلفة الكلية للسلع المشتراة خلال الفترة، ويقفل بكامله فى الحساب الختامى، وبالتالى يحقق الغرض منه وهو الوصول إلى قائمة الدخل وتحديد تكلفة البضاعة المباعة. ونظراً لإقفال حساب المشتريات فى الحساب الختامى، فإن رصيده فى نهاية الفترة المالية سيكون صفر.

وتجدر الاشارة إلى أن سعر شراء البضاعة قد يكون متضخماً بتكاليف نقلها إلى المنشأة المشترية، ويقال فى هذه الحالة أن البضاعة المشتراه تسليم محل المشترى، وسيكون حساب المشتريات في هذه الحالة متضخماً بتكاليف نقل وتسليم البضاعة بما فى ذلك تكاليف التأمين والتحميل والتفريغ وما إلى ذلك. وفي بعض الحالات الأخرى قد لايشتمل سعر الشراء على تكاليف النقل والتأمين والتفريغ المتعلقة بالبضاعة المشتراة، وإنما يكون على المشترى أن يسدد تلك التكاليف بصفة مستقلة عن قيمة المشتريات، وقد يتم سداد تلك التكاليف نقداً فى حالة سدادها مباشرة إلى الجهات التى تقوم بالشحن، أو قد يتم سدادها إلى موردى البضاعة*، نظرا لقيامهم بسدادها نيابة عن المشترى. وفى هاتين الحالتين ينبغى تسجيل تلك التكاليف فى حساب مستقل يطلق عليه حساب تكاليف النقل للداخل إشارة إلى أنه متعلق بالبضاعة الداخلة إلى المنشأة وتمييزاً له عن تكاليف النقل التى تدفع للبضاعة المباعة إلى خارج المنشأة وتسليمها إلى العملاء، والذى يطلق عليه إصطلاح تكاليف النقل للخارج. ويتم إثبات تكاليف النقل للداخل بإستخدام القيد التالى بغرض أن شركة شاهين التجارية تحملت تكاليف نقل قدرها ١٥٠٠٠ جنيه يوم ١٩٩٩/١/٩ عن البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥ سددت منها ٥٠٠٠ جنيه نقداً والباقى أضيف لحساب الموردين نظراً لقيامهم بسداده نيابة عن محلات شاهين التجارية.

١٥٠٠٠			من حـ/ تكاليف النقل للداخل	١٩٩٩/١/٩
			إلى مذكورين	
	٥٠٠٠		حـ/ النقدية	
	١٠٠٠٠		حـ/ الموردين (المورد ....)	
			إثبات تكاليف النقل للداخل عن البضاعة المشتراة	

ويلاحظ أن الإجراء السابق فى معالجة تكاليف النقل للداخل يختلف عن معالجتها عند إستخدام نظام الجرد المستمر، حيث كانت فى هذا النظام

* ينبغى على البائع أن يوضح تكاليف النقل بصفة مستقلة فى الفاتورة فى حالة ما إذا كانت البضاعة المباعة تسليم محل البائع، أو قد يرسل البائع أشعار خصم مستقل بقيمة تكاليف النقل المسددة نيابة عن المشترى.

الأخير ترحل إلى حساب مخزون البضاعة باعتبارها من تكلفة الحصول على هذا المخزون. ويمثل حساب تكاليف النقل للداخل جزء من تكاليف الحصول على البضاعة المشتراة، ومن ثم يمكن إعتباره من حسابات الأصول حتى يتم بيع البضاعة، فيتحول هو والمشتريات معاً إلى حسابات المصروفات. وتختلف معالجة تكاليف النقل للداخل فى هذه الناحية عن معالجة مصاريف النقل للخارج، ذلك لأن تكاليف النقل للداخل تكون متعلقة بالحصول على أصول، وبالتالى فهى تعتبر إضافة للمشتريات عند الشراء، أما مصاريف النقل للخارج فهى تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع وتحمل على حساب النتيجة مباشرة للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة.

ويساعد وجود حساب مستقل لتكاليف النقل للداخل على توفير معلومات للإدارة تمكنها من دراسة ومتابعة تلك التكاليف من فترة لأخرى، وبالتالى تحقيق الرقابة عليها، وإتخاذ القرارات المتعلقة بإختيار أفضل وسائل النقل. ويلاحظ أن حساب تكاليف النقل للداخل سيظهر فقط عند إستخدام نظام الجرد الدورى لأن تكاليف النقل للداخل ترحل إلى حساب مخزون بضاعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر.

٤-ب-٢- معالجة مردودات ومسموحات وخصومات المشتريات عند إستخدام نظام الجرد الدورى:

كما سبق أن ذكرنا عند معالجة المبيعات فإنه يمكن للمشترى أن يقوم برد البضاعة المشتراة إلى المورد فى حالة عدم ملائمتها، أو قد يطلب الحصول على سماح أو خصم من سعر البضاعة المشتراة، كما أن المشترى قد يستفيد من الحصول على خصم نقدى مقابل السداد المبكر لقيمة البضاعة المشتراة. وسنعالج هذه الأمور من الناحية المحاسبية عند إستخدام نظام الجرد الدورى.

أولاً: مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات:

عندما يقوم المشترى برد البضاعة المشتراة لأى سبب من الاسباب (عدم مطابقتها للمواصفات مثلاً) فإن هذه البضاعة المردودة يطلق عليها إصطلاح مردودات المشتريات. وعندما يطلب المشترى من المورد إجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراه بدلاً من ردها فإن هذا التخفيض عندما يقرر البائع منحه - يطلق عليه إصطلاح مسموحات المشتريات. وكما سبق أن ذكرنا عند معالجة مردودات ومسموحات المبيعات، فإن مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات يمكن إن تدمج فى حسب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المشتريات أو يمكن أن يفتح لكل منهما حساب مستقل فى دفتر الأستاذ لتوفير معلومات عن كل عنصر من هذين العنصرين بصفة مستقلة. ويعتبر حساب مردودات ومسموحات المشتريات (أو حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات) من الحسابات الدائنة بطبيعتها نظراً لأنها تؤدى إلى تخفيض حساب المشتريات المدين بطبيعتة.

وبفرض أن شركة شاهين التجارية فى المثال السابق عرضه قد تبين لها أن جزء من البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥ من شركة شهاب للاستيراد غير مطابق للمواصفات وقيمته (حسب فاتورة الشراء) ٢٥٠٠٠ جنيه وقررت ردة إلى الموردين. كما أن هناك جزء آخر طلبت من المورد الحصول على سماح عليه قدره ١٥٠٠٠ جنيه، وقد وافق المورد على هذا الطلب فى ١٩٩٩/١/١١ ، فتعالج هذه العمليات فى هذه الحالة على الصورةالتالية:

٤٠٠٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ....)	١٩٩٩/٦/١١
			إلى مذكورين	
	٢٥٠٠٠		حـ/ مردودات المشتريات	
	١٥٠٠٠		حـ/ مسموحات المشتريات	
			أو حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	
			اثبات مردودات ومسموحات المشتريات	

ويمكن أن تعالج مردودات ومسموحات المشتريات مباشرة فى حساب المشتريات، وذلك عن طريق جعل هذا الحساب دائن بقيمة تلك العناصر، ولكن هذا الإجراء لايسمح بتوفير معلومات مفيدة للإدارة ويجعل المشتريات تظهر بالصافى بعد إستبعاد المردودات والمسموحات. إن إدارة المشروع ينبغى أن تهتم دائماً بدراسة النسبة المئوية بين المشتريات وكل من مردودات ومسموحات المشتريات. إن أرتفاع هذه النسبة يعتبر مؤشراً على إضاعة كثير من الجهد والوقت فى عمليات رد البضاعة. وتعنى المردودات المتكررة أن عمليات الشراء غير فعالة وسيئة وإنه يوجد خلل ما فى قسم المشتريات. وربما قد يحتاج الأمر إلى البحث عن موردين جدد يمكن الإعتماد عليهم بصورة أفضل من الموردين الحاليين.

وتجد الإشارة إلى أن رصيد حساب مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات يظهر فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة، وستقفل هذه الحسابات فى نهاية السنة المالية ضمن التسويات التى تجرى فى ذلك الوقت كما سنرى فى الباب الخامس من هذا الكتاب.

ثانياً: الخصومات على المشتريات:

سبق أن ذكرنا أن مصانع الإنتاج أو كبار الموردين يمنحو عملائهم خصماً مقابل السداد المبكر لقيمة البضائع المباعة اليهم. وتنظر المنشأة البائعة إلى هذا الخصم النقدى على أنه خصم مبيعات مسموح به اما المنشأة المشترية فتنظر إليه على أنه خصم مشتريات مكتسب مقابل السداد المبكر لقيمة المستحق للمورد. وبفرض أن منشأة

شاهين التجارية قد تمكنت من سدد المستحق عليها مقابل هذا الشراء يوم ١٩٩٩/١/٩، أى انها حصلت على الخصم النقدى على تلك المشتريات فكيف يعالج هذا الخصم فى هذه الحالة؟

إنه من الضرورى قبل معالجة عملية الخصم النقدى على المشتريات من الناحية المحاسبية معرفة الرصيد المستحق لشركة شهاب للاستيراد، ذلك لأن محلات شاهين التجارية قد قامت برد جزء من البضاعة قيمتة ٢٥٠٠٠ جنيه، كما حصلت على مسموحات قدره ١٥٠٠٠ جنيه، أى أن هناك تخفيضاً فى المستحق لشركة شهاب للاستيراد قدره ٤٠٠٠٠ جنيه، وبناء عليه سيكون المستحق لهذه المنشأة بعد استبعاد المردودات والمسموحات هو ١٦٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ جنيه). وهذا المبلغ هو ما يستحق عليه خصم قدره ٢٪ نظراً لقيام محلات شاهين التجارية بالسداد خلال عشرة أيام، وهى المدة المتفق عليها للحصول على الخصم النقدى على المشتريات. وتعالج عملية الخصم النقدى على المشتريات عند السداد فى هذه الحالة على الصورة التالية:

١٦٠٠٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ....)	١٩٩٩/١/٩
			إلى مذكورين	
	١٥٦٨٠٠		حـ/ النقدية	
	٣٢٠٠		حـ/ الخصم النقدى المكتسب	
			اثبات سداد المستحق لشركة شهاب للاستيراد والحصول على خصم نقدى.	

ويعتبر الخصم النقدى المكتسب على المشتريات من الحسابات الدائنه بطبيعتها، على أساس أنه يمثل تخفيضاً لقيمة البضاعة المشتراه، أنه يمثل تعديلاً لقيمة المشتريات للوصول الى تكلفتها النقدية، أى التكلفة كما لو

كانت تلك البضاعة قد اشتريت نقداً. ويقفل حساب الخصم النقدى المكتسب على المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب تكلفة البضاعة المباعة ، فى الجانب الدائن لتعديل رقم المشتريات التى تظهر فى االجانب المدين من هذا الحساب.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى حالة الاخفاق فى السداد خلال المدة المتفق عليها فان هذا يعنى أن المنشأة لن تحصل على الخصم المقرر على المشتريات، وفى هذه الحالة لابد من تسجيل الاعباء المترتبة على ذلك باعتبارها تمثل عجز الإدارة المالية عن تدبير الموارد المالية اللازمة للسدد فى الميعاد المتفق عليه، فبفرض أن محلات شاهين التجارية فى المثال السابق لم تتمكن من السداد إلا فى يوم ١٩٩٩/١/٢٥ . ففى هذه الحالة سيتم إثبات السداد على الصورة التالية:

			من مذكورين	١٩٩٩/١/٢٥
١٦٠٠٠٠			حـ/ الموردين	
٣٢٠٠			حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الاجلة	
			إلى مذكورين	
	١٦٠٠٠٠		حـ/ النقدية	
	٣٢٠٠		حـ/ الخصم النقدى المكتسب	
			إثبات سداد المستحق لشركة شهاب للاستيراد، واثبات أعباء الخصم المفقود.	

ويترتب على ترحيل هذا القيد إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ ظهور حسابين للخصم على المشتريات هما:

١- حساب الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة وهو حساب مدين ويعتبر من حسابات المصاريف التمويلية التى تقفل فى حساب النتيجة، أى أنه يمثل العبء الناتج عن عدم تدبير المال اللازم للسداد خلال المدة المتفق عليها، وترجع مسئولية وجود هذا الخصم المفقود إلى الإدارة المالية بإعتباره مصروفاً مالياً يشبه الفائدة على الأموال المقترضة. ويلاحظ أن معدل هذا المصروف المالى بالنسبة للمبلغ المؤجل سداده وعن المدة التى تم فيها التأجيل يكون عالياً جداً بالنسبة لمعدلات الإقتراض السائدة. ونظراً لارتفاع معدل هذا المصروف المالى عند معدلات الفائدة السائدة فى المجتمع، فإن معظم المنشآت تحرص على الإستفادة من الخصم ولو كان السداد يتم عن طريق الإقتراض من البنوك أو غيرها، وهذه كلها أمور تقررها الإدارة المالية بصفة مستقلة عن إدارة المشتريات فى المنشأة.

٢- حساب الخصم النقدى المكتسب على المشتريات وهو حساب دائن بطبيعتة ويمثل تخفيضاً لتكلفة البضاعة المشتراة للوصول إلى قيمتها النقدية، ويقفل هذا الحساب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة كما سنرى بعد قليل.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض الكتاب يرى إثبات البضاعة المشتراة والتى تتيح الحصول على خصم نقدى بقيمتها النقدية (القيمة بعد إستبعاد الخصم). وإذا تم السداد فى الميعاد المتفق عليه فإنه سيتم سداد القيمة الصافية (القيمة بعد الخصم)، ولن يظهر الخصم النقدى المكتسب فى الدفاتر. أما إذا لم يتم السداد فى الميعاد المتفق عليه فإنه سيتم إثبات الخصم المفقود وترحيله إلى الجانب الدائن من حساب الموردين، وبالتالى سداد المبلغ المستحق بالكامل لهؤلاء الموردين . ويؤدى هذا الإجراء إلى عدم ظهور الخصم النقدى المكتسب فى الدفاتر والمشتريات يتم إثباتها بالصافى عند الشراء ولكننا لانفضل هذا الإجراء لأنه فى تاريخ الشراء لن يكون معروفاً ما إذا كانت المنشأة ستحصل على الخصم أم لا، هذا بالإضافة إلى أن الإجراء المستخدم هنا يتفق مع التسلسل المنطقى للأحداث، ويتيح معلومات أكثر لإدارة المشروع.

٤-ب-٣- تحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى نهاية الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى:

يظهر فى ميزان المراجعة الذى يتم إعداده فى نهاية الفترة المحاسبية عند إستخدام نظام المخزون الدورى الحسابات التالية:

حساب مخزون أول الفترة.

حساب المشتريات.

حساب تكاليف النقل للداخل.

حساب مردودات المشتريات.

حساب مسموحات المشتريات.

أو حساب مردودات ومسموحات المشتريات.

حساب الخصم النقدى على المشتريات.

والحسابات الثلاثة الأولى هى حسابات مدينة بطبيعتها الأول يمثل البضاعة المرحلة من الفترة المحاسبية السابقة، والثانى يمثل المشتريات المتراكمة خلال العام، والثالث يمثل التكاليف المتعلقة بالبضائع المشتراة خلال العام. أما الحسابات الثلاثة الأخيرة (مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى على المشتريات) فهى حسابات دائنة بطبيعتها وتعتبر تخفيضاً لقيمة المشتريات المتراكمة خلال المدة.

ولايظهر مخزون نهاية الفترة فى ميزان المراجعة، وإنما يظهر نتيجة إجراء الجرد والحصر والتقييم لكمية البضاعة المتبقية دون بيع فى آخر الفترة المحاسبية، أما فى ظل طريقة المخزون المستمر فان حساب مخزون آخر الفترة سيظهر فى ميزان المراجعة المعد قبل التسويات ولن يكون هناك حساب لمخزون أول الفترة، ونضيف إليه المشتريات، وما يتعلق بها من تكاليف ونستبعد منها المردودات والمسموحات والخصومات ويخصم منه تكلفة المباع أثناء السنة، فيكون المتبقى هو رصيد المخزون آخر الفترة، وسيظهر فى ميزان المراجعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة الذى يرحل إليه قيمة تكاليف شراء البضائع المباعة يومياً على مدار السنة. أما فى ظل نظام الجرد

الدورى فلن يكون هناك حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة خلال السنة وإنما سيفتح هذا الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية ضمن إجراءات التسويات المتعلقة بإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. ونوضح فيمايلى كيفية القيام بتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فى ظل نظام المخزون الدورى بإستخدام المثال التالى الخاص بمنشأة العربى:

كانت البضاعة المباعة المحولة من العام الماضى، كما يظهرها حساب مخزون البضاعة فى ١٩٩٩/١/١ الذى يظهر فى ميزان المراجعة هى ٣٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت المشتريات خلال سنة ١٩٩٩ والتى يظهرها حساب المشتريات ٣٤٦٠٠٠٠ جنيه. كما بلغت تكاليف النقل والتأمين على البضائع المشتراة، والتى تظهر فى حساب تكاليف النقل للداخل ٢٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت قيمة مردودات المشتريات ١٢٠٠٠٠ جنيه والمسموحات على المشتريات ٧٥٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد الخصم النقدى المكتسب على المشتريات ٨٥٠٠٠ جنيه. وعند جرد المخازن والمعارض فى نهاية سنة ١٩٩٩ أتضح أن تكلفة البضاعة الموجودة فى ذلك التاريخ (بما فيها نصيب تلك البضاعة من تكاليف النقل الداخلى) تبلغ ٤٦٠٠٠٠ جنيه. على ضوء تلك البيانات تتحدد تكلفة البضاعة المباعة على الصورة التالية:

البيان			
بضاعة أول المدة			٣٢٠٠٠٠
المشتريات خلال العام		٣٤٦٠٠٠٠	
+ تكاليف النقل للداخل		٢٢٠٠٠٠	
المجموع		٣٦٨٠٠٠٠	
يخصم منه :			
مردودات مشتريات	١٢٠٠٠٠		
مسموحات المشتريات	٧٥٠٠٠		
الخصم النقدى المكتسب	٨٥٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	
صافى تكلفة مشتريات البضاعة			٣٤٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			٣٧٢٠٠٠٠
∴ مخزون آخر الفترة (البضاعة الموجودة دون بيع فى ١٩٩٩/١٢/٣١)			٤٦٠٠٠٠
تكلفة شراء البضاعة المباعة خلال العام			٣٢٦٠٠٠٠

أظهرت القائمة السابقة تفاصيل عمليات المشتريات فأوضحت قيمة المشتريات الإجمالية وما يتعلق بها من تكاليف نقل، ثم إستبعدنا كل من الحسابات الدائنة المتعلقة بالمشتريات من إجمالى المشتريات للوصول إلى صافى تكلفة المشتريات، وعن طريق إضافة صافى تكلفة المشتريات إلى البضاعة الموجودة فى أول المدة تتحدد قيمة البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة. ونظرا لأن جزء من هذه البضاعة لم يباع خلال السنة، وإنما ظل موجوداً فى نهاية السنة، ولهذا فإن هذا الجزء ينبغى إستبعاده من قيمة البضاعة المتاحة للبيع، للوصول إلى تكلفة شراء البضاعة خلال الفترة.

وتجدر الإشارة إلى أنه فى ظل نظام الجرد الدورى نفترض أن كل البضاعة المتاحة للبيع خلال السنة اما يتم بيعها أو أنها مازالت موجودة كمخزون فى نهاية السنة. ونتيجة لهذا الفرض فإن تكلفة البضاعة المفقودة كنتيجة السرقة أو الضياع أو غير ذلك من الأسباب سوف تحمل تلقائياً على تكلفة شراء البضاعة المباعة، على أساس أننا نحدد فى نهاية الفترة قيمة المخزون الموجود فى نهاية الفترة وسيكون قد استبعد من هذا المخزون بطبيعة الحال أى سرقة أو تلف أو ضياع للبضاعة خلال السنة، وبالتالى فإن تلك العناصر ستؤدى إلى تضخيم تكلفة البضاعة بطريقة تلقائية.

وجدير بالذكر أن ينبغى تسجيل تكاليف شراء البضاعة المباعة فى نهاية السنة المالية باستخدام القيود التالية:

٤٠٠٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	فى نهاية السنة المالية
		إلى مذكورين	
	٣٢٠٠٠٠	حـ/ بضاعة أول المدة	
	٣٤٦٠٠٠٠	حـ/ المشتريات	
	٢٢٠٠٠٠	حـ/ تكاليف النقل للداخل	
		إقفال حساب المشتريات والنقل للداخل وبضاعة أول المدة فى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة البضاعة	

		من مذكورين	في نهاية السنة المالية
١٢٠٠٠٠		حـ/ مردودات المشتريات	
٧٥٠٠٠		حـ/ مسموحات المشتريات	
٨٥٠٠٠		حـ/ الخصم النقدى المكتسب	
	٢٨٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
		إقفال حساب مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب فى حساب تكاليف شراء البضاعة المباعة.	
٤٦٠٠٠٠		من حـ/ مخزون أخر الفترة	في نهاية السنة المالية
	٤٦٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
		إثبات مخزون آخر المدة.	
٣٢٦٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	في نهاية السنة المالية
	٣٢٦٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
		إقفال حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة.	

وبترحيل القيود السابقة سيظهر حساب تكاليف شراء البضاعة المباعة على الصورةالتالية:

حـ/ تكاليف شراء البضاعة المباعة

٤٠٠٠٠٠٠	إلى مذكورين	٢٨٠٠٠٠	من مذكورين
		٤٦٠٠٠٠	من حـ/ مخزون آخر الفترة
		٣٢٦٠٠٠٠	من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
٤٠٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠٠	

ويقفل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة كما سيتضح فى الجزء التالى من الدراسة.

٥- المحاسبة على تكلفة البضاعة المباعة:

وقد سبق أن ذكرنا أن تكلفة البضاعة المباعة تتكون من عنصرين هما:

١- تكلفة شراء البضاعة المباعة.

٢- مصاريف البيع والتوزيع المتعلقة بهذه البضاعة.

وقد سبق أن عالجنا الشق الأول من تكلفة البضاعة المباعة وهو تكلفة شراء تلك البضاعة، حيث سيكون فى دفاتر المنشأة حساب يسمى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة بصرف النظر عن نظام الجرد المستخدم وهل هو نظام الجر دالمستمر أو نظام الجرد الدورى.

وينبغى أن يقفل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة كما سبق أن ذكرنا فى حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك باستخدام القيد المحاسبى التالى:

xx		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	فى نهاية
	xx	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	السنة المالية
		إقفال حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة.	

وحتى يتم الوصول إلى الشق الثانى من تكلفة البضاعة المباعة وهو مصاريف البيع والتوزيع فسنوضح فى هذا الجزء من الدراسة كيفية معالجة مصاريف البيع والتوزيع وهى الشق الثانى من تكلفة البضاعة المباعة.

أ- عند سداد مصاريف البيع والتوزيع:

عندما تقوم المنشأة بصرف أى مصاريف للبيع والتوزيع ينبغى أن تحمل هذه المصروفات على حساب مصاريف البيع والتوزيع، فبفرض أن منشأة العربى سددت مصاريف اعلانات دورية قدرها ٥٠٠٠ جنيه، كما سددت ٤٠٠٠

جنيه عمولة مبيعات، ١٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين بإدارة التسويق، فان هذه العمليات سيتم تسجيلها باستخدام القيد التالى:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠		من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع	تاريخ السداد
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
		إثبات سداد مصاريف البيع والتوزيع	

ب- اقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع:

طالما أن مصاريف البيع والتوزيع تعتبر وفق قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ جزء من تكلفة البضاعة المباعة فإنه يجب اقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع فى حساب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام القيد التالى:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	تاريخ إعداد
	١٠٠٠٠	إلى حـ/مصاريف البيع والتوزيع	القوائم المالية
		إقفال حساب مصاريف البيع والتوزيع فى حساب تكلفة البضاعة المباعة	

ويقفل حساب تكلفة البضاعة المباعة مع قيود إقفال باقى قيود اقفال عناصر المصروفات والإيرادات الأخرى وذلك باستخدام القيد التالى:

مدين	دائن	البيان	التاريخ
xx		من حـ/ ملخص قائمة الدخل	فى نهاية
	xx	إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة	السنة المالية
		إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة	

وسيظهر حساب تكلفة البضاعة المباعة بعد ترحيل هذه القيود على الصورةالتالية:

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

٣٢٦٠٠٠٠	إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	٣٢٧٠٠٠٠	من حـ/ ملخص قائمة الدخل
١٠٠٠٠	إلى حـ/ مصاريف البيع والتوزيع		
٣٢٧٠٠٠٠		٣٢٧٠٠٠٠	

والحساب الختامى الذى يعد فى نهاية السنة المالية طبقا لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ يظهر على الصورة التالية:

منشأة العربى

قائمة المتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

٤٠٠٠٠٠٠		المبيعات
		يخصم منها:
	١١٢٠٠٠	مردوات مبيعات
	٣٨٠٠٠	مسموحات مبيعات
	٤٠٠٠٠	خصم نقدى مسموح به
١٩٠٠٠٠		
٣٨١٠٠٠٠		صافى المبعات
		يخصم منها:
٣٢٧٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة (راجع القائمة السابقة)
٥٤٠٠٠٠		مجمل الربح

ومن الطبيعى أنه ينبغى إعداد قيود الأقفال الخاصة بالمبيعات ومردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم النقدى المسموح به على الصورة التالية:

٤٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات	نهاية السنة المالية
	٤٠٠٠٠٠	إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
		إقفال حساب الميعات فى حساب ملخص قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية.	
١٩٠٠٠٠		من حـ/ ملخص قائمة الدخل	نهاية السنة المالية
	١١٢٠٠٠	إلى مذكورين	
	٣٨٠٠٠	حـ/ مردودات المبيعات	
	٤٠٠٠٠	حـ/ مسموحات المبيعات	
		حـ/ خصم نقدى مكتسب	
		إقفال حساب مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم النقدى المسموح به فى حساب ملخص قائمة الدخل فى نهاية السنة المالية.	

٦- ملخص لمقارنة إجراءات تسجيل المشتريات والمبيعات والعناصر المرتبطة بها عند إستخدام نظام الجرد المستمر والجرد الدورى:

نعرض فيمايلى ملخصاً يوضح الإختلافات الرئيسية فى معالجة المشتريات ومايتعلق بها من مردودات ومسموحات وخصومات وتكلفة البضاعة المباعة والمبيعات فى حالة إستخدام نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدورى.

فى ظل نظام الجرد المستمر	فى ظل نظام الجرد الدورى

(١) عمليات المشتريات (بإفتراض شراء بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه).

فى ظل نظام الجرد المستمر	فى ظل نظام الجرد الدورى
٣٠٠٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة	٣٠٠٠٠ من حـ/ المشتريات
٣٠٠٠٠ إلى حـ/ الموردين	٣٠٠٠٠ إلى حـ/ الموردين

(٢) مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات (بإفتراض وجود مردودات قدرها ٢٠٠٠ جنيه ومسموحات قدرها ١٠٠٠ جنيه).

فى ظل نظام الجرد المستمر	فى ظل نظام الجرد الدورى
٣٠٠٠ من حـ/ الموردين	٣٠٠٠ من حـ/ الموردين
٣٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضاعة	إلى مذكورين
	٢٠٠٠ حـ/ مردودات المشتريات
	١٠٠٠ حـ/ مسموحات المشتريات

(٣) تكاليف النقل للداخل بإفتراض وجود تكاليف نقل قدرها ٥٠٠ جنيه.

فى ظل نظام الجرد المستمر	فى ظل نظام الجرد الدورى
٥٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة	٥٠٠ من حـ/ تكاليف النقل للداخل
٥٠٠ إلى حـ/ النقدية أو إلى	٥٠٠ إلى حـ/ النقدية أو إلى
حـ/ الموردين	حـ/ الموردين

(٤) سداد قيمة المشتريات الآجلة وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه والحصول على خصم قدره ٢٠٠ جنيه.

فى ظل نظام الجرد المستمر	فى ظل نظام الجرد الدورى
١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين	١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين
إلى مذكورين	إلى مذكورين
٩٨٠٠ حـ/ النقدية	٩٨٠٠ حـ/ النقدية
٢٠٠ حـ/ مخزون البضاعة	٢٠٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب

(٥) سداد مشتريات آجلة بملغ ١٠٠٠٠ جنيه بعد فترة الخصم المتفق عليها وعدم الحصول على خصم قدره ٢٠٠ جنيه (نسبة الخصم ٢٪).

من مذكورين
١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين
٢٠٠ من حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
إلى مذكورين
١٠٠٠٠ حـ/ النقدية
٢٠٠ حـ/ مخزون البضاعة

من مذكورين
١٠٠٠٠ من حـ/ الموردين
٢٠٠ من حـ/ الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة
إلى مذكورين
١٠٠٠٠ حـ/ النقدية
٢٠٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب

(٦) بيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تبلغ تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه.

٨٠٠٠ من حـ/ النقدية أو من حـ/ العملاء
٨٠٠٠ إلى حـ/ المبيعات
٦٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة
٦٠٠٠ إلى حـ/ مخزون البضاعة

٨٠٠٠ من حـ/ النقدية أو من حـ/ العملاء
٨٠٠٠ إلى حـ/ العملاء
لايجرى أى قيد بعد عملية البيع لإثبات تكلفة شراء البضاعة المباعة ، وإنما تتم عملية تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية السنة المالية.

(٧) مردودات ومسموحات المبيعات بفرض وجود مردودات بمبلغ ٥٥٠ تكلفتها ٤٠٠ جنيه ومسموحات بمبلغ ٤٥٠ جنيه.

من مذكورين
٥٥٠ حـ/ مردودات المبيعات
٤٥٠ حـ/ مسموحات المبيعات
١٠٠٠ إلى حـ/ العملاء

من مذكورين
٥٥٠ حـ/ مردودات المبيعات
٤٥٠ حـ/ مسموحات المبيعات
١٠٠٠ إلى حـ/ العملاء

٤٠٠ من حـ/ مخزون البضاعة
٤٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

لايجرى قيود لإثبات تكلفة شراء البضاعة المردودة فى حساب المخازن

(٨) الخصم المسموح به على المبيعات عند السداد فى الميعاد المتفق عليه بفرض منح خصم قدره ٢ ٪ على عملية المبيعات السابقة.

من مذكورين	من مذكورين
٦٨٦٠ من حـ/ النقدية	٦٨٦٠ من حـ/ النقدية
١٤٠ من حـ/ الخصم النقدى المسموح به	١٤٠ من حـ/ الخصم النقدى المسموح به
٧٠٠٠ إلى حـ/ العملاء	٧٠٠٠ إلى حـ/ العملاء

(٩) اقفال حسابات المشتريات والمخزون والنقل للداخل فى نهاية السنة فى حساب تكلفة البضاعة المباعة.

لايوجد قيود لأنها تمت أثناء السنة	٠٠٠٠ من حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة
	إلى مذكورين
	٠٠٠٠ حـ/ مخزون أول المدة
	٠٠٠٠ حـ/ المشتريات
	٠٠٠٠ حـ/ مصاريف النقد للداخل

(١٠) اقفال حسابات المردودات والمسموحات والخصم النقدى المكتسب فى نهاية السنة المالية.

لايوجد قيود لأن هذه العناصر عولجت أثناء السنة.	من مذكورين
	٠٠٠٠حـ/ مردودات المشتريات
	٠٠٠٠ حـ/ مسموحات المشتريات
	٠٠٠٠ حـ/ الخصم النقدى المكتسب
	٠٠٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

(١١) إثبات مخزون آخر الفترة.

لايوجد قيود لأن رصيد حساب مخزون البضاعة	٠٠٠٠ من حـ/ مخزون آخر المدة
يمثل رصيد المخزون الموجود فى آخر الفترة.	٠٠٠٠ إلى حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

(١٢) إثبات مصاريف البيع والتوزيع :.

٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع	٠٠٠٠ من حـ/ مصاريف البيع والتوزيع
٠٠٠٠ إلى حـ/التقدية	٠٠٠٠ إلى حـ/ النقدية

(١٣) إقفال كل من حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة وحساب مصاريف البيع والتوزيع .

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

إلى مذكورين

حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

حـ/ مصاريف البيع والتوزيع

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

إلى مذكورين

حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة

حـ/ مصاريف البيع والتوزيع

(١٤) إقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى.

من حـ/ ملخص قائمة الدخل (الحساب الختامى)

إلى حـ/تكلفة البضاعة المباعة

من حـ/ ملخص قائمة الدخل (الحساب الختامى)

إلى حـ/تكلفة البضاعة المباعة

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية على الفصل الثامن

أولاً: الأسئلة النظرية :

أجب على الأسئلة التالية:

١- ماهى الأقسام الرئيسية لقائمة الدخل فى المنشآت التجارية؟ وضحا إجابتك بمثال يشرح العلاقات الرئيسية فى قائمة الدخل.

٢- اشرح كيف تعالج عمليات المبيعات وما يتعلق بها من مردودات ومسموحات من الناحية المحاسبية.

٣- قامت إحدى المنشآت التجارية خلال إحدى السنوات المالية ببيع بضائعها بأسعار تزيد عن تكلفة تلك البضائع - هل من الضرورى أن تكون النتيجة فى قائمة الدخل لهذه المنشأة صافى ربح - اشرح.

٤- اذا كانت تكلفة البضاعة المباعة لمنشأة شاهين خلال سنة معينة ٩٠٠٠٠ جنيه. وإذا كانت نسبة مجمل الربح لهذه المنشأة ٦٠ ٪ من المبيعات، حدد مبيعات تلك المنشأة.

٥- فرق بين الخصم التجارى، والخصم النقدى وبين كيفية معالجة كل منهما من الناحية المحاسبية.

٦- اشرح الإجراءات الرئيسية لمعالجة تكلفة البضاعة المباعة عند إستخدام نظام الجرد المستمر، وبين الحالات التى يستخدم فيها هذا النظام فى الحياة العملية.

٧- ماهى الفروق الرئيسية لمعالجة تكلفة البضاعة المباعة فى كل من نظام الجرد المستمر والجرد الدورى.

٨- أى من النفقات التالية التى تمت بمعرفة منشأة أحمد سارى لتجارة الأصواف ينبغى أن يسجل فى الجانب المدين من حـ/ المشتريات.

(أ) شراء سيارة توزيع جديدة.

(ب) شراء بوليصة تأمين ضد الحريق عن ثلاث سنوات

(جـ) شراء أصواف من محلات الأسمر.

(د) شراء حيز إعلانى للأعلان عن منتجات المنشأة فى إحدى الصحف.

٩- أكمل العبارات التالية بالإصطلاح المناسب:

(أ) صافى المبيعات - تكلفة البضاعة = ...

(ب) مخزون أول الفترة + المشتريات - مسموحات ومردودات المشتريات - خصومات المشتريات + النقل للداخل = ...

(جـ) تكلفة البضاعة المباعة + مخزون آخر المدة = ...

(د) تكلفة البضاعة المباعة + مجمل الربح على المبيعات = ...

(هـ) صافى الربح + مصروفات التشغيل = ...

١٠- اشتريت منشأة حمادة خلال سنة ١٩٩٨ بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه والمطلوب تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى ظل كل فرض من الفروض التالية.

(أ) لايوجد مخزون فى أول الفترة ويبلغ مخزون آخر الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه.

(ب) مخزون أول الفترة يبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، ولايوجد مخزون آخر الفترة.

(جـ) يبلغ مخزون أول الفترة ١٢٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٩٥٠٠٠ جنيه .

(د) يبلغ مخزون أول الفترة ٧٥٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر الفترة ٤٠٠٠٠ جنيه .

١١- حدد قيمة تكلفة البضاعة المباعة فى ضوء المعلومات التالية:

مخزون أول الفترة ٨٠٠٠٠ جنيه، المشتريات ١٦٨٠٠٠ جنيه. مردودات ومسموحات المشتريات ٩٠٠٠ جنيه، خصم نقدى على المشتريات ١٥٠٠٠ جنيه، مخزون نهاية الفترة ٣٦٠٠٠ جنيه، ٦٠٠٠ مصاريف بيع وتوزيع.

١٢- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- لا تختلف قائمة الدخل الخاصة بمنشآت الخدمات عن قائمة الدخل الخاصة بالمنشآت التجارية.
- يعتبر حساب المبيعات حساباً مديناً بطبيعتة.
- من الأفضل بإستمرار جعل حساب المبيعات مديناً بقيمة البضاعة المردودة من العملاء.
- لاتختلف مسموحات المبيعات عن مردودات المبيعات.
- يخضع الخصم التجارى للتسجيل المحاسبى بإعتباره تخفيضاً لسعر بيع البضاعة.
- لايخضع خصم الكمية للإثبات المحاسبى عادة.
- يتم إثبات الخصم النقدى مباشرة فى تاريخ البيع.
- يعتبر الخصم النقدى المسموح به عنصر من عناصر المصاريف.
- ترحل قيمة البضاعة المشتراة عند إستخدام نظام الجرد المستمر إلى حساب مخزون البضاعة الذى يعتبر أحد حسابات المصروفات.

- يساعد نظام الجرد المستمر على تحقيق الرقابة المستمرة واليوميه على المخزون من البضاعة.
- تعالج البضاعة المردودة من العملاء على أنها بضاعة صادرة من المخازن فى بطاقات الصنف الخاصة بها.
- يرحل الخصم النقدى الذى تحصل عليه منشأة التى تستخدم نظام الجرد المستمر مباشرة إلى حساب مخزون البضاعه.

١٣- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها.

- ليس من الضرورى تسجيل تكلفة البضاعة المباعة مباشرة بعد عملية البيع عند إستخدام نظام الجرد المستمر.
- يعتبر حساب تكلفة البضاعة المباعة من حسابات الأصول نظراً لأنه حساب مدين بطبيعتة.
- لاتجرى أى قيود فى حساب تكلفة البضاعة المباعة عند رد بعض المبيعات إلى المنشأة.
- يرحل إلى حساب المشتريات جميع التكاليف المرتبطة بالحصول على البضاعة مثل تكاليف النقل والتأمين
- يظهر مخزون اخر الفترة فى ميزان المراجعه عند استخدام نظام الجرد الدورى
- يخصص حساب المشتريات لإثبات جميع أنواع المشتريات التى تقوم بها المنشأة فى ظل نظام الجرد الدورى
- يعتبر الخصم النقدى المكتسب على المشتريات أحد حسابات الإيرادات
- لاتختلف المعالجة المحاسبية لتكاليف النقل للداخل فى ظل نظام الجرد المستمر، وفى ظل نظام الجرد الدورى.

- يعتبر الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.
- يؤدى إستخدام نظام الجرد الدورى إلى معالجة عمليات سرقة البضاعة أوضياعها أو تلفها بطريقة تلقائية.

ثانياً - تطبيقات عملية:

التطبيق الأول: إختار من البيانات التالية العناصر الملائمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وحدد تلك التكلفة:

٤٣٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٨٤٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٠٠٠٠ جنيه نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات على المبيعات، ٨٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه مسموحات ومردودات مشتريات، ٩٠٠٠٠ جنيه مخزون أول الفترة، ١٢٠٠٠٠ مخزون آخر الفترة، ٢٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى على المشتريات.

التطبيق الثانى: من البيانات التالية حدد قيمة مخزون أول الفترة:

١٣٧٦٠ جنيه مردودات ومسموحات المشتريات، ٧٦٨٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ١٣٤٠٨٠ جنيه تكلفة شراء البضاعة المباعة، ٢٠٦٠٨٠ جنيه مشتريات، ١٢٣٠٤٠ جنيه مخزون آخر المدة.

التطبيق الثالث: من البيانات التالية حدد قيمة المشتريات:

٤٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٩٢٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة، ٥٠٠٠٠ جنيه مردودات ومسموحات المشتريات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون أول الفترة، ٤٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للداخل، ٣٠٠٠٠٠ جنيه تكلفة شراء البضاعة المباعة.

التطبيق الرابع: باعت شركة عماد بضاعة تكلفتها ٢٢٠٠٠ جنيه لمنشأة عصام بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، وكانت شروط الدفع هى ٢/١٠ - ص/٣٠ يوم وقد قامت بسداد قيمة البضاعة المباعة إليها خلال فترة الخصم.

المطلوب:

اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات فى دفاتر كل من شركة عماد، ومنشأة عصام فى ظل الفروض التالية:

١- أن شركة عماد تستخدم نظام الجرد المستمر.

٢- أن شركة عماد تستخدم نظام الجرد الدورى.

٣- أن منشأة عصام تستخدم نظام الجرد المستمر.

٤- أن منشأة عصام تستخدم نظام الجرد الدورى.

التطبيق الخامس: فيمايلى بعض العمليات التى تمت بين شركة شاهر وشركة سامر للإتجار فى الأدوات المنزلية:

١- فى ١٩٩٩/١/٥ قامت شركة شاهر بشراء بضاعة على الحساب من شركة سامر بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٥/٢ - ص ٣٠ يوم. وقد قامت شركة سامر بتسديد تكاليف النقل نيابة عن شركة شاهر، وبلغت تلك التكاليف ٤٠٠ جنيه.

٢- فى ١٩٩٩/١/٨ اشترت شركة شاهر بضاعة على الحساب من شركة سامر، ويبلغ سعر تلك البضاعة طبقاً للأسعار المعلنة ٥٠٠٠٠ جنيه، وقد حصلت شركة شاهر على خصم تجارى قدره ١٠٪، وقد كانت هذه البضاعة مشتراة تسليم محل المشترى بشروط ٤/٣ - ص ٢٠ يوم.

٣- فى ١٩٩٩/١/٩ سددت شركة شاهر المستحق لشركة سامر عن البضاعة المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٥.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٠ ردت شركة إلى شركة سامر بضاعة من المشتراة يوم ١٩٩٩/١/٨، وتبلغ قيمة تلك المردودات ١٣٠٠٠ جنيه كما حصلت على سماح عن البضاعة الباقية قدره ٢٠٠٠ جنيه.

٥- فى ١٩٩٩/١/١١ سددت شركة شاهر نصف المستحق نتيجة عملية الشراء الخاصة بيوم ٨ /١٩٩٩/١ (بعد إستبعاد المردودات والمسموحات)، وحصلت على الخصم النقدى المقرر نتيجة هذا السداد.

٦- فى ١٩٩٩/١/٢٥ سددت شركة شاهر باقى المستحق عليها نتيجة عملية الشراء الخاصة بيوم ١٩٩٩/١/٨.

المطلوب:

(أ) تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية بشركة شاهر وشركة سامر بافتراض أن كل منهما يستخدم نظام الجرد المستمر، وبإفتراض أن سعر البيع يمثل ٢٠٠٪ من التكلفة فى شركة سامر.

(ب) تسجيل العمليات فى دفاتر هاتين المنشآتين بإفتراض أنهما يستخدمان نظام الجرد الدورى.

التطبيق السادس: يستخدم المركز التجارى السكندرى نظام المخزون الدورى، ويقفل حساباته سنوياً فى نهاية شهر يونيو، وفيمايلى العمليات التى قام بها المركز خلال شهر مايو سنة ١٩٩٩

١- فى ١ مايو اشترى المركز بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه من شركة شادى بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

٢- فى ٢ مايو سدد نقداً تكاليف نقل البضاعة المشتراة من شركة شادى، وقد بلغت تلك التكاليف ٤٠٠ جنيه.

٣- فى ٣ مايو باع المركز نقداً بضاعة بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه.

٤- فى ٦ مايو اشترى المركز بعض الأثاث والتركيبات لإستخدامه فى أعمال المنشأة بمبلغ ٣٧٠٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم.

٥- فى ٩ مايو باع المركز على الحساب بضاعة لشركة حمدى بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم، والبضاعة مباعة تسليم محل البائع.

٦- فى ١٠ مايو سدد المركز نقداً مبلغ ١٠٠ جنيه مصروفات نقل لشحن البضاعة المباعة فى اليوم السابق لشركة حمدى.

٧- فى ١١مايو اشترى المركز بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً.

٨- فى ١٢ مايو رد المركز بعض المعدات المشتراة يوم ٦ مايو نظراً لوجود بعض العيوب بها وتبلغ قيمة تلك المعدات المردودة ١٢٠٠ جنيه.

٩- فى ١٦ مايو باع المركز بضاعة على الحساب لشركة سعيد بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم.

١٠- فى ١٧ مايو منح سماح فى سعر البيع للبضاعة المباعة للعميل سعيد، وتبلغ قيمة هذه المسموحات ٣٠٠ جنيه.

١١- فى ٢٦ مايو سدد العميل سعيد الرصيد المستحق عليه.

١٢- فى ٢٨ مايو سدد المركز المستحق عليه مقابل شراء الأثاث والمعدات.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة للمركز التجارى السكندرى.

التطبيق السابع: فيمايلى العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين خلال شهر سبتمبر ١٩٩٩ (الشهر الأول من تكوينها).

١- فى ٩/١ بلغ رأس مال المنشأة ٣٠٠٠٠٠ جنيه قدمه صاحب المنشأة على النحو التالى ٥٠٠٠٠ جنيه بضاعة، ١٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٦٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٧٠٠٠٠ جنيه نقداً، ٢٠٠٠٠ جنيه أثاث.

٢- فى ٩/٢ قامت المنشأة بشراء بضاعة على الحساب من منشأة الزهور بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم، والبضاعة مشتراة تسليم محل المشترى.

٣- فى ٩/٣ اشترت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من منشأة السعادة، وبلغت تكاليف النقل الخاصة بها ٥٠٠ جنيه سددت نقداً.

٤- فى ٩/٤ ردت المنشأة بضاعة من المشتراة يوم ٩/٢ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات، كما حصلت على سماح عن تلك البضاعة تبلغ قيمتها ٥٠٠ جنيه.

٥- فى ٩/٥ ردت المنشأة جزء من البضاعة المشتراة يوم ٩/٣ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وحصلت أيضاً على سماح قدره ١٠٠٠ جنيه من قيمة تلك البضاعة، وقد تم تحصيل قيمة المردودات والمسموحات.

٦- فى ٩/٦ باعت المنشأة بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه على الحساب لشركة شاهين التجارية بشروط ١٠/٢ – ص ٣٠ يوم، وتبلغ تكلفة شراء البضاعة المباعة ٢٥٠٠٠ جنيه.

٧- فى ٩/٨ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من شركة العندور بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ – ص ٣٠ يوم، والبضاعة مشتراة تسليم محل البائع.

٨- فى ٩/٩ حصلت المنشأة على أسعار خصم بتكاليف النقل الخاصة بالبضاعة المشتراة يوم ٩/٨، والتى سددها المورد نيابة عنها وتبلغ قيمتها ١٠٠٠ جنيه.

٩- فى ٩/١٠ سددت المنشأة تكاليف النقل الخاصة بالبضاعة المشتراة يو ٩/٨.

١٠- فى ٩/١١ سددت المنشأة المستحق لمحلات الزهور.

١١- فى ٩/١٢ ردت شركة شاهين التجارية جزء من البضاعة المباعة إليها يوم ٩/٦، وبلغت قيمتها البيعية ٤٠٠٠ جنيه، وتكلفتها ٢٥٠٠ جنيه. كما منحت المنشأة سماح على باقى تلك المبيعات بلغت قيمتة ١٠٠٠ جنيه.

١٢- فى ٩/١٥ سددت شركة شاهين التجارية قيمة الرصيد المستحق عليها مقابل البضاعة المشتراة يو ٩/٦.

١٣- فى ٩/١٦ باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه.

١٤- فى ٩/١٧ رد بعض العملاء جزء من البضاعة المباعة اليهم يوم ٩/١٦ بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.

١٥- فى ٩/١٨ قامت المنشأة بشراء بضاعة على الحساب من شركة شهاب التجارية بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، وحصلت على خصم كمية ١٠ ٪، والبضاعة مشتراة تسليم محل المشترى بشروط ٥/٤ – صافى ٣٠ يوم.

١٦- فى ٩/٢١ ردت المنشأة جزء من البضاعة المشتراه يوم ٩/١٨ تبلغ قيمتها بعد الخصم ٣٠٠٠ جنيه، وحصلت على سماح قدره ١٠٠٠ جنيه.

١٧- فى ٩/٢٢ سددت المنشأة نصف المستحق عليها مقابل البضاعة المشتراه يوم ٩/١٨.

١٨- فى ٩/٢٥ باعت المنشأة لشركة عماد وعصام بضاعة بمبلغ ١٧١٠٠٠ جنيه تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه نصفها نقداً والنصف الآخر على الحساب بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ يوم، والبضاعة مباعة تسليم محل المشترى، وبلغت تكاليف النقل الخاصة بها ٢٠٠٠ جنيه.

١٩- فى ٩/٣٠ سددت المنشأة المصاريف التالية:

٥٠٠٠ جنيه مصاريف دعاية وإعلان (وهناك مصاريف دعاية مستحقة قدرها ١٠٠٠ جنيه)، ٦٠٠٠ جنيه مرتبات موزعين، ٤٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية متنوعة، ٣٠٠٠ جنيه مصاريف تأمين، ٢٠٠٠ جنيه تليفونات وتلكسات وخلافة.

٢٠- يبلغ إهلاك الأثاث ٦٪ سنوياً وإهلاك المبانى ٣٪ ويحسب الإهلاك شهرياً

المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بفرض أن المنشأة تستخدم نظام المخزون المستمر.

٢- تحديد مجمل الربح وصافى الربح عن شهر سبتمبر ١٩٩٩.

٣- إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بإفتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

٤- تحديد تكلفة البضاعة المباعة بإستخدام أسلوب الجرد الدورى، وتحديد مجمل الربح بإفتراض أن مخزون آخر المدة يعادل الرصيد الدفترى الذى نصل إليه من لمطلوب الأول

التطبيق الثامن: فيمايلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة حسام وياسر فى نهاية سنة ١٩٩٩.

٢٥٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع البضاعة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة ، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٣٤٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٢٥٠٠٠٠ جنيه نقل للداخل، ٤٠٠٠٠٠ جنيه

موردين، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٧٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات ، ١٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب على المشتريات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ١٠٠٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات معارض، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف بيعية مستحقة، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع ، ٢٥٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك سيارات، ٤٠٠٠٠ جنيه عمولات مكتسبة ، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٤٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ١٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به.

فاذا علمت أن هناك بعض البضاعة قد تعرضت للتلف أثناء العام تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن قيمة مخزون آخر المدة تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد حساب المتاجرة لهذه المنشأة فى صورة مقبولة، وتحديد نسبة مجمل الربح.

التطبيق التاسع: فيمايلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

١٥٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٥٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٨٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٥٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع، ١٥٠٠٠٠٠جنيه مبيعات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ٧٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٧٥٠٠٠ جنيه، مردودات مشتريات، ٢٥٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات ، ٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان، ٦٠٠٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٤٠٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية، ١٠٠٠٠ جنيه، إيجارات مكتسبة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات متنوعة.

فاذا علمت أن مخزون آخر المدة من البضاعة قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس التكلفة و ١٥٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر السوق.

المطلوب:

إعداد حساب المتاجرة عن سنة ١٩٩٩ فى صورة تقرير (قائمة توضح-تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وتحديد نسبة مجمل الربح).

التمرين العاشر: فيمايلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى دفاتر منشأة البيلى فى ١٩٩٩/١٢/٣١

٥٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ١٠٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مخزون بضاعة، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٤٠٠٠٠ جنيه مهمات مكتبية، ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيعية، ٢٠٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات، ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٨٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات ومسموحات مبيعات.

فاذا علمت أن مخزون آخر المدة يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه صور حساب المتاجرة فى ١٩٩٩/١٢/٣١، وقم بإجراء القيود اللازمة لحساب تكلفة البضاعة المباعة.

التمرين الحادى عشر: فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة لمنشأة الياسمين فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٣٩٠٠٠٠٠ مبيعات، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للخارج، ٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٣٠٠٠٠٠ مخزون أول المدة. تكاليف نقل للداخل، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ٤٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة ، ٥٠٠٠٠٠ جنيه عمولة المبيعات.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة، وتصوير حساب المتاجرة فى صورة توضح تلك التكلفة وتحديد نسبة مجمل الربح.

التطبيق الثاني عشر: (أ) فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٢/٣١/ ١٩٩٩ لمنشأة الياسمين.

	مدين	دائن
المبيعات والمشتريات	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
خصم نقدى	٤٠٠٠	٢٠٠٠
مردودات ومسموحات	٥٠٠٠	٩٠٠٠
مصاريف نقل للداخل	١٠٠٠	
مصاريف نقل للخارج	١٥٠٠	
مخزون	١٥٠٠٠	
مصاريف بيعية	١٨٠٠٠	
سيارت توزيع	٤٠٠٠٠	

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن مخزون آخر المدة ٥٠٠٠ جنيه وفقاً للجرد الفعلى.

المطلوب: تصوير حساب المتاجرة بصورة مقبولة وإعداد القيود اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

(ب) فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

	مدين	دائن
المشتريات والمبيعات	١٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
خصم نقدى	٨٠٠٠	٥٠٠٠
مردودات	٢٠٠٠	٣٠٠٠
مسموحات	٥٠٠٠	١٥٠٠
خصم نقدى مفقود	٤٠٠٠	
مصاريف نقل للداخل	٥٠٠	
مصاريف نقل للخارج	٢٠٠٠	
مخزون	٥٠٠٠	
مصاريف بيعية	٣٠٠٠	
عمولة بيع	٢٠٠٠٠	

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وأن مخزون آخر المدة ١٠٠٠٠ جنيه وفقاً للجرد الفعلى.

المطلوب:

إعداد قائمة المتاجرة وتحديد مجمل الربح وإعداد القيود اللازمة لحساب وإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

التطبيق الثالث عشر: فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال شهر ابريل ١٩٩٩.

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة فى ٩٩/١/١ بضاعة على الحساب من منشأة الزهور بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٠ تسليم محل البائع، وبلغت مصاريف نقل تلك البضاعة ١٠٠٠ جنيه سددتها منشأة أيمن نقداً.

٢- فى يوم ٩٩/١/٢ باعت المنشأة بضاعة إلى شركة العبور بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص ٢٠ تسليم محل البائع، وقامت شركة الفل بسداد مصاريف النقل التى بلغت ٢٥٠٠ جنيه.

٣- فى يوم ٩٩/١/٥ سددت المنشأة نصف المستحق لشركة الزهور، وحصلت على الخصم المقرر.

٤- فى ٩٩/١/٦سددت شركة الفل نصف المستحق عليها.

٥- فى ٩٩/١/٢٠ سددت المنشأة باقى المستحق عليها لشركة الزهور.

٦- فى ٩٩/١/٢٥ اشترت المنشأة آلة لإستخدامها فى العمل والإنتاج بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٠ وسددت المستحق عليها من هذا الشراء فى نفس اليوم.

٧- فى ٩٩/١/٢٩ سددت شركة الفل باقى المستحق عليها.

فاذا علمت أن منشأة الياسمين تستخدم نظام الجرد الدورى.

المطلوب قيود اليومية العامة اللازمة فى دفاتر منشأة أيمن.

التطبيق الرابع عشر: فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة ياسر التجارية.

١- اشترت المنشأة فى ٩٩/٣/١ بضاعة على الحساب من محلات حسام بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ ص ٣٣٠ تسليم محل البائع، وتم سداد ٥٠٠٠ جنيه مصاريف نقل تلك البضاعة.

٢- ردت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/٥ إلى محلات حسام بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات، وحصلت على سماح على باقى البضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩//٣/٨ سددت المنشأة إلى محلات حسام جزء من مشتريات يوم ١٩٩٩/٣/١ قيمته ١٠٠٠٠ جنيه.

٤- فى ١٩٩٩/٣/١٥ سددت المنشأة إلى محلات حسام جزء من مشتريات يوم ١٩٩٩/٣/١ قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٥- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/١٦ بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه إلى شركة الياسمين بشروط ٧/٣ - ص ٢٠ تسليم محل المشترى وبلغت تكلفة نقلها ٥٠٠٠ جنيه.

٦- ردت شركة النجاح فى ٣/١٨ بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه، وحصلت على سماح على باقى البضاعة المباعة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.

٧- فى ١٩٩٩/٣/٢٥ سددت شركة الياسمين المستحق عليها .

فاذا علمت أن منشأة ياسر تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب:

قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر منشأة ياسر.

الفصل التاسع

في

المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية

١ - مقدمة

يطلق اصطلاح الأوراق التجارية على مجموعة من وسائل الدفع، هى مثابة أوراق ذات أركان معينة وغير معلقة على شرط. وفى هذه الأوراق يتعهد المدين أو يقبل دفع مبلغ عند الاضطلاع أو عند الطلب فى ميعاد يحدد فى الورقة. وقد يكون تعهد المدين للدائن نفسه أو لأى شخص اخر تكون الورقة التجارية فى حيازتة فى تاريخ الاستحقاق.

ويجب أن تستوفى الأوراق الأوراق التجارية مجموعة من الشروط والأركان القانونية التى نص عليها القانون التجارى، وذلك حتى تكتسب الصفة التجارية. واذا لم تتحقق هذه الأركان فان الورقة تفقد صفتها التجارية، وتعتبر ورقة مدنية يسرى عليها القانون المدنى فى هذه الحالة. وطالما تتوافر فى الورقة التجارية الشروط والأركان التى نص عليها القانون التجارى فانه يمكن الحصول على قيمتها فى الحال وذلك عن طريق قطعها أو خصمها لدى أحد البنوك أو تظهيرها للغير، وذلك بشرط أن يكون المدين فى الورقة متمتعا بمركز مالى سليم وقادرا على الوفاء بها فى تاريخ الاستحقاق.

ولايوجد معيار محاسبى مصرى أو معيار محاسبى دولى يتناول موضوع المعالجة المحاسبية لعمليات الأوراق التجارية حتى الآن.

٢- أنواع الأوراق التجارية:

يطلق اصطلاح الأوراق التجارية على الأنواع الثلاثة التالية من الأوراق:

(أ) الشيك (ب) الكمبيالة (جـ) السند الأذنى.

وستعرض فيمايلى لكل نوع من أنواع الأوراق:

٢-أ- الشيك:

الشيك هو أمر كتابى غير مشروط من شخص له حساب جارى فى بنك معين، يأمر فيه البنك المذكور بأن يدفع بمجرد الاطلاع مبلغ معين من المال لشخص معين أو لأمره هو أول لحامله. وينبغى أن يتوافر فى الشيك أربعة أركان رئيسية هى:

١ – تاريخ تحرير الشيك ويكتب عادة بحروف والأرقام، ويلاحظ أن الشيك الذى يحمل تاريخا لاحقا تسوى عليه الأحكام الخاصة بالكمبيالات.

٢ – أسم المستفيد، وهو عادة دائن صاحب ، وقد يصدر الشيك بدون أسم المستفيد، وفى هذه الحالة يكون شيكا لحامله.

٣ – مبلغ الشيك، وينبغى كتابتة بالأرقام والحروف.

٤ – توقيع الساحب وهو التوقيع الذى يحتفظ به البنك لصاحب الحساب الجارى.

ويعتبر الشيك أداة وفاء تحل محل الانتقال المادى للنقدية مما يساعد على حمايتها وعدم تعرضها لمخاطر السرقة والضياع. وتجدر الاشارة إلى أن الشيك قد يكون ورقة مدنية، وذلك اذا كان المتعاملين غير تجار أو فى حالة ما اذا كان موضوع التعامل غير تجارى. ويلاحظ أن المتعاملين فى حالة الشيكات ثلاثة، هم الساحب والمستفيد والمسحوب عليه، وهو البنك المودع لديه أموال الساحب، ونعرض فيمايلى نموذجاً لأحد الشيكات.

البنك الأهلي المصري	
تاريخ: .... رقم مسلسل : .... دمغة:	كعب ....
رقم الحساب: .... الأسم :	رقم مسلسل ......
أدفعوا لأمـــر: .... أو لحامله	تاريخ ....
مبلغ وقدره :	لأمر: ....
مليم جنيه	
....	
التوقـــــيع	
....	

٢-ب- الكمبيالة:

الكمبيالة هى أمر كتابى غير معلق على شرط موجه من شخص (الدائن) إلى شخص اخر (المدين) بأن يدفع مبلغاً معيناً محدد أو عند الطلب. وذلك لشخص معين أو لحامله. ومن هذا التعريف يتضح أن أطراف الكمبيالة ثلاثة هم: الساحب، والمسحوب عليه، والمستفيد، وقد يكون المستفيد هو الساحب نفسه فى بعض الحالات. ونعرض فيمايلى للأركان الرئيسية للكمبيالة:

١- تاريخ تحريرها.
٢- تاريخ استحقاقها.
٣- أسم المستفيد وعنوانه.
٤- مبلغ الكمبيالة بالأرقام والحروف.
٥- مقابل الوفاء ونوعه (ضرورة النص على وصول القيمة بضاعة أو نقود أو أصول).
٦- أسم المسحوب عليه وعنوانه.
٧- توقيع المسحوب عليه بقبول الكمبيالة وتاريخ القبول.
٨- توقيه الساحب وعنوانه.

وتجدر الاشارة إلى أن الكبميالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع لأحكام القانون التجارى بصرف النظر عن أشخاص المتعاملين فيها. وتنعكس أهمية ذكر مقابل الوفاء فى إثبات عدم صورية العملية موضوع التعامل. ونعرض فيمايلى نموذجاً لكمبيالة:

الاسكندرية فى : .... (تاريخ تحرير الكمبيالة)

إلى السيد/ .... (المسحوب عليه)

ادفعو لأمر السيد .... (أو لحامله)

مبلغ ....

والقيمة وصلتنا ....

توقيع (الساحب)

....

مقبول

توقيع (المسحوب عليه)

٢-جـ- السند الأذنى:

السند الأذنى هو تعهد كتابى غير معلق على شرط صادر من شخص معين (المدين) إلى شخص آخر (الدائن) بأن يدفع له مبلغاً من المال عند الطلب أو فى تاريخ معين. ويلاحظ أن أشخاص السند الأذنى أثنان هما محرر السند (أو المسحوب عليه) والدائن وهو المستفيد، ويختلف السند الأذنى عن الكمبيالة فى أنه ليس أمر صادراً من الساحب يجب أن يقبل من المسحوب عليه، انما هو متعهد من المدين. ونعرض فيمايلى لأركان السند الأذنى:

١- تاريخ تحريره.
٢- تاريخ استحقاقه.
٣- أسم المستفيد وعنوانه (الدائن).
٤- المبلغ بالأرقام والحروف.
٥- مقابل الوفاء.
٦- توقيع المسحوب عليه وعنوانه.

الاسكندرية فى : (تاريخ تحرير السند) المبلغ ....
بعد انقضاء شهر من تاريخه
أتعهد بأن أدفع لأمر السيد / .... الدائن
مبلغ ....
والقيمة وصلتنا ....
توقـــيع (المدين)
....

وبعد هذا الاستعراض السريع لأنواع الأوراق التجارية وأركانها سنعرض فى الجزء التالى من هذا الفصل للمعالجة المحاسبية لتلك الأوراق وكيفية أثباتها وترحيلها إلى الحسابات المختلفة. وسنبدأ أولاً بمعالجة الشيكات ثم ننتقل بعد ذلك لمعالجة الكمبيالات والسندات الأذنية نظراً لأن معالجتها المحاسبية واحدة.

٣- المعالجة المحاسبية للشيكات:

تنقسم الشيكات من وجهة نظر أى منشأة إلى شيكات صادرة منها سداداً لبعض المستحقات عليها أو ثمناً لبعض المشتريات أو الأصول، وشيكات واردة إليها لبعض مستحقاتها. وسنتناول كل من هذين النوعين من الشيكات فيمايلى:

٣-أ- الشيكات الصادرة:

تسحب المنشأة شيكات على حسابها الجارى أما لحصول على نقدية لايداعها صندوق المنشأة، أو لسداد بعض حسابات الدائنين أو تسديدا لثمن بعض الأصول. وتتوقف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة على حجم المنشأة، ومدى اعتمادها على اليوميات المساعدة فى النظام المحاسبى. فاذا كانت المنشأة صغيرة الحجم ولاتستخدم نظام اليوميات المساعدة فان الشيكات الصادرة تسجل مباشرة فى دفتر اليومية وسترحل منها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ. وسيكون الطرق الدائن بالنسبة للشيكات الصادرة هو حساب البنك نظراً لأن هذا الحساب يمثل أحد أصول المنشأة والتى نقصت نتيجة لسحب البنك، أما الطرف المدين فى هذه العملية فيتوقف على الغرض الذى من أجله تم سحب الشيك. فاذا كان الغرض هو سداد حساب أحد الدائنين فسيكون حساب هذا الدائن هو الطرف المدين للقيد، أما اذا كان العرض هو سداد ثمن شراء الأصول فسيكون الطرف المدين هو حساب الأصل. أما اذا كان الغرض من سحب الشيك هو الحصول على نقدية لايداعها خزينة المنشأة فسيكون الطرف المدين هو حساب نقدية بالخزينة أو الصندوق.

أما بالنسبة للمنشآت الكبيرة التى تستخدم نظام اليوميات المساعدة على نحو ما سنرى فى الفصل القادم من هذا الكتاب فان الشيكات الصادرة سيتم اثباتها بسجل المدفوعات النقدية، وذلك تمهيداً لترحيلها إجمالا فى نهاية الشهر ضمن القيد المركز الخاص بيومية المدفوعات.

٣-ب- الشيكات الواردة:

وترد الشيكات للمنشأة أما سداداً لبعض مبيعاتها أو سداداً لبعض الإيرادات الأخرى. وتتوقف المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة على وجود حساب جارى للمنشأة بالبنك من عدمه.

ففى الحالات التى لاتحتفظ فيها المنشأة بحساب جارى لدى أحد البنوك، ستقوم بتحصيل الشيكات الواردة اليها نقداً وايداعها خزينة المنشأة، أو ربما قامت بتظهير تلك الشيكات إلى بعض الدائنين أو الموردين سداداً لمستحقاتهم. وتظهر القيود المحاسبية على الصورة التالية:

١- فى حالة تحصيل الشيكات نقدداً:

(أ) عند استلام الشيك:

من حـ/ الشيكات بالخزينة تحت التحصيل
إلى حـ/ المبيعات أو الايرادات أو العملاء
اثبات الحصول على الشيك قبل ايداعه بالخزينة

(ب) عند تحصيل الشيك:

من حـ/ نقدية بالخزينة
إلى حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل
اثبات تحصيل الشيك

٢- فى حالة تحويل الشيك إلى شخص آخر سداداً لمستحقاته:

من حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل
إلى حـ/ المبيعات أو الايرادات أو العملاء
اثبات الحصول على الشيك وايداعه الخزينة تمهيداً لتحصيله

من حـ/ الموردين (المحول إليه)
إلى حـ/ شيكات بالخزينة تحت التحصيل
اثبات تحويل الشيك تحت التحصيل

أما فى الحالات التى تحتفظ بها المنشأة بحساب جارى لدى أحد البنوك فترسل الشيكات إلى البنك مباشرة لتحصيلها، وفى هذه الحالة يتم اثباتها بجعل حساب النقدية بالبنك مدينا بها مباشرة كما يتضح من القيد التالى:

من حـ/ النقدية بالبنك
إلى حـ/ المبيعات أو الإيرادات أو العملاء
اثبات تحويل الشيك للبنك

وقد ترى بعض المنشآت توسيط حساب شيكات تحت التحصيل وذلك حتى يرد من البنك اشعاراً يفيد تحصيل هذه الشيكات، وبمقتضى هذا الاشعار يتم أقفال هذا الحساب الوسيط، وذلك على النحو التالى:

(أ) عند ارسال الشيك إلى البنك:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل
إلى حـ/ المبيعات أو الايرادات أو العملاء
اثبات الحصول على الشيك

(ب) عند ورد اخطار من البنك يفيد تحصيل الشيك:

من حـ/ النقدية بالبنك
إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل
اثبات تحصيل قيمة الشيك

وجدير بالذكر أن رصيد حساب شيكات تحت التحصيل سيمثل الشيكات المرسلة إلى البنك لتحصيلها والتى لم يرد عنها اشعارات اضافة. ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات الأصول قصيرة الأجل.

ويلاحظ أنه فى حالة رفض سداد قيمة الشيك لأى سبب من الأسباب فأنه سيتم اجراء قيد عكسى لقيد اثبات تحصيل الشيك، فاذا كانت المنشأة ترى عدم توسيط حساب شيكات تحت التحصيل فان اثبات رفض الشيك سيكون على الصورةالتالية: من حـ/ العملاء
إلى حـ/ نقدية بالبنك
اثبات رفض المسحوب عليه سداد قيمة الشيك

أما فى الحالات التى يستخدم فيها حساب شيكات تحت التحصيل فسيكون قيد الرفض على النحو التالى:

من حـ/ العملاء
إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل
اثبات رفض المسحوب عليه سداد قيمة الشيك

وأخيراً فانه فى حالة المنشآت التى تستخدم نظام اليوميات المساعدة فان الشيكات تسجل فى يومية المقبوضات وذلك تمهيداً لترحيلها إجمالا إلى الحسابات الخاصة بها وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد

٤- المعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الأذنية:

لا تختلف القيود المتعلقة بمعالجة الكمبيالة والسند الأذنى، وتعتبر الكمبيالة أو السند الأذنى ورقة قبض من وجهة نظر الدائن أى الساحب المستفيد لأنها الوسيلة التى سيتمكن بها من قبض مستحقاته، كما تعتبر نفس الكمبيالة أو السند الأذنى ورقة دفع من وجهة نظر المدين أى المسحوب عليه وبناء عليه سنجد فى دفاتر المنشأة حسابين:

١- حساب أوراق القبض وذلك بالنسبة للكمبيالات والسندات التى تكون فيها المنشأة مستفيداً، ويعتبر هذا الحساب من حسابات الأصول

٢- حساب أوراق الدفع، وذلك بالنسبة للكمبيالات والسندات الأذنية التى نكون المنشأة فيها مدينة أى مسحوبا عليها. ويعتبر هذا الحساب أحد حسابات الالتزامات.

وسنقوم بمعالجة أوراق القبض أولاً ثم بعد ذلك نعرض لأوراق الدفع

٤-أ- معالجة أوراق القبض:

يعتبر حساب أوراق القبض مديناً بطبيعتة، وذلك لأن هذا الحساب ينشأ عندما تحصل المنشأة على كمبيالة أو سند أذنى سداداً لبعض الحسابات المدينة السابق فتحها باسم العميل. أن عملية الحصول على ورقة تجارية هى بمثابة تحويل الدين الشخصى المستحق على العميل إلى دين غير شخصى ثابت بورقة تجارية، أى انها عملية تغيير فى هيكل أصول المنشأة، فبدلاً من أن تملك أصل يسمى حساب العميل، سيتحول هذا الأصل إلى أصل من نوع آخر هو حساب أوراق القبض

وسنوضح فيمايلى المعالجة المحاسبية لعملية الحصول على الأوراق التجاريه على أن نعرض بعد ذلك لكيفية التصرف فى تلك الأوراق وكيفيه معالجه حالات التصرف المختلفة من الناحية المحاسبية. وبعد معالجة عمليات التصرف فى الأوراق التجارية ستنتقل إلى معالجة تحصيل قيمة الأوراق التجاريه فى ميعاد استحقاقها أو رفض السداد حينما يحل تاريخ الاستحقاق، وسنبين كيفية معالجة حالات السداد أو الرفض طبقاً للمكان الذى توجد فيه الورقة التجارية (نتيجة

عمليات التصرف فيها) وأخيراً سنعرض للمعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الأوراق التجارية.

٤-أ-١- معالجة الحصول على أوراق القبض:

نتيجة للعرض السابق يتضح أن فتح حساب أوراق القبض فى دفاتر المنشأة يتطلب أن يكون هناك عمليات مالية تمت بين المنشأة وأحد عملائها، ترتب على هذه العمليات مديونية هذا العميل. ثم الحصول على ورقة قبض سداد لهذه المديونية، وذلك على النحو الوارد فى المثال التالى:

١- فى ١٩٩٩/١/١٠ باعت المنشأة إلى العميل حسام بضائع بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

٢- فى نفس اليوم سحبت المنشأة كمبيالة على العميل محمد فورا.

فى هذه الحالة تكون القيود الخاصة باثبات العمليات السابقة على الصورة التالية:

٥٠٠			من حـ/ العملاء (العميل حسام)	٩٩/١٠/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			اثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفاتورة رقم	
٥٠٠			من حـ/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ العملاء (العميل حسام)	
			اثبات سحب كمبيالة على العميل حسام سدادا لحسابه.	

ويتم ترحيل العمليات السابقة إلى الحسابات الخاصة بها على الصورة التالية:

حـ/ العملاء (العميل حسام)

٥٠٠	إلى حـ/ المبيعات	٩٩/١٠/١٠	٥٠٠	من حـ/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١٠
٥٠٠			٥٠٠		

حـ/ أوراق القبض

٥٠٠	إلى حـ/ العميل (حسام)	٩٥/١٠/١٠	٥٠٠	رصيد	٩٩/١٠/١٠
٥٠٠			٥٠٠		

وجدير بالذكر أنه اذا كان فى الورقة التجارية نص يقضى باضافة فائدة على قيمة الورقة فان القيد بظهر على الصورة التالية وبافتراض أن معدل الفائدة ١٢ ٪ سنويا(*)

٥٠٥			من حـ/ العميل حسام	٩٩/١٠/١٠
			إلى مذكورين	
	٥٠٠		حـ/ المبيعات	
	٥		حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية	
			اثبات قيمة المبيعات والفوائد	

ثم بعد ذلك يجعل حساب أوراق القبض مدينا بمبلغ ٥٠٥ جنيه وحساب العميل حسام دائن على أن يحول حساب الفوائد غير المكتسبة فى نهاية الشهر إلى حساب الفوائد المكتسبة حتى يتحقق القياس السليم على نحو ماسنرى بالتفصيل فيما بعد.

ويرى بعض الكتاب أنه ينبغى استخدام المعالجة السابقة سواء كان هناك نص صريح على اضافة فوائد على قيمة الورقة التجارية أم لا، على أساس أنه حتى فى الحالات التى لايوجد فيها نص صريح على اضافة فائدة فان سعر البيع يتضمن تلك الفائدة بطريقة ضمنية، وبالاضافة إلى ذلك فان تلك المعالجة تظهر الورقة بقيمتها الحالية عند الحصول عليها ذلك لان حساب الفوائد غير المكتسبة يعتبر بمثابة حساب تقييم للورقة التجارية، أى أن قيمتها ستظهر مطروحاً منها الفوائد غير المكتسبة عليها. وهذا ما يتفق مع المنطق الاقتصادى السليم فى قياس قيمة تلك الورقة حيث أن قيمتها الأسمية يكون لها دلالة بعد فترة معينة، أما عند الحصول عليها فانها لاتساوى أكثر من قيمتها الحالية. وسنعالج هذا الموضوع بالتفصيل فى الجزء الثانى من سلسلة المحاسبة المالية[1].

٤-أ-٢ كيفية التصرف فى أوراق القبض:

طالما أن الأوراق التجارية قابلة للتحويل من شخص إلى آخر، فأن المنشأة نسنطيع القيام بالتصرفات التالية عليها:

(*) الكمبيالة مستحقة بعد شهر وتحسب الفائدة بمعدل ١٢٪ لمدة شهر.

(١) دكتور أحمد نور، فى المحاسبة المالية – الجزء الثانى– اسكندرية ١٩٩٩.

أ- الاحتفاظ بتلك الأوراق حتى يحل تاريخ الاستحقاق وتحصيلها.
ب- ارسال الورقة إلى البنك لتحصيلها نيابة عنها فى تاريخ الاستحقاق.
جـ- تحويل الورقة إلى أحد الموردين سداداً للمستحق له.
د- خصم الورقة لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها الحالية وذلك فى حالة احتياج المنشأة إلى أموال نقدية.
هـ- تقديم الورقة للبنك كضمان للحصول على قرض.

وسنوضح المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة فى الصفحات التالية:

أ- الاحتفاظ بالورقة حتى تاريخ الاستحقاق:

فى هذه الحالة تظل ورقة القبض موجودة لدى المنشأة فى محفظة أوراق القبض التى ينبغى أن يتطابق مجموع الأوراق الموجودة بها مع رصيد أوراق القبض بدفتر الأستاذ العام. وعندما يحضر المسحوب عليه إلى المنشأة فى تاريخ الاستحقاق ويسدد الورقة يتم إجراء القيد التالى:

٥٠٠			من حـ/ النقدية	٩٩/١١/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات قيام العميل حسام بسداد الكمبيالة المستحقة عليه فى تاريخ الاستحقاق.	

ومن الطبيعى أنه سيترتب على هذا القيد أن رصيد حساب أوراق القبض سينقص بقيمة الأوراق المحصلة.

٥٠٠			من حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل	٩٩/١١/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبـــض	
			اثبات ارسال الورقة للبنك للتحصيل	

ويعتبر حساب أوراق القبض برسم التحصيل أصلاً من أصول المنشأة.

ب- عند ورود أشعار أضافة من البنك يفيد تحصيل الورقة:

من	إلى		البيان	التاريخ
٥٠٠			من حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١١/١١
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
			اثبات مبيعاتنا إلى العميل حسام بفانورة رقم	
٥			من حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية	٩٩/١١/١١
	٥		إلى حـ/ نقدية بالبنك	
			اثبات مصاريف التحصيل	

ويمكن أثبات القيدين السابقين فى قيد واحد يظهر على الصورة التالية:

من	إلى		البيان	التاريخ
			من مذكورين	٩٩/١١/١١
٤٩٥			حـ/ نقدية بالبنك	
٥			حـ/ مصاريف تحصيل أوراق تجارية	
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
			اثبات تحصيل الورقة التجارية وكذا مصاريف التحصيل	

جـ تحويل الورقة التجارية:

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تستطيع أن تتنازل عن ملكيتها للأوراق التجارية لاحد دائنيها، وذلك عن طريق تظهير الورقة له سداداً لبعض مستحقاته. إلا أنه يلاحظ فى هذه الحالة أن المنشأة تظل ضامنه للمسحوب عليه ذلك لأنه يمكن للمحول إليه أن يرجع عليها فى حالة رفض المسحوب عليه سداد قيمة الكمبيالة وتسمى هذه المسئولة بالمسئولية العرضية.

ويتم إثبات تحويل الورقة التجارية فى دفتر اليومية على النحو التالى:

من	إلى		البيان	التاريخ
٥٠٠			من حـ/ الموردين (المورد ياسر)	٩٩/١٠/١٥
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القـــــبض	
			اثبات تحويل الورقة التجارية المستلمة من العميل	
			حسام إلى المورد حسام سداداً لبعض مستحقاته	

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ بعد التحويل على الصورة التالية:

حـ/ أوراق القبض

مبلغ	بيان	تاريخ	مبلغ	بيان	تاريخ
٥٠٠	إلى حـ/ رصيد	٩٩/١٠/١٥	٥٠٠	من حـ/المورد حسام	٩٩/١٠/١٥
٥٠٠			٥٠٠		

حـ/ الموردين (المورد حسام)

مبلغ	بيان	تاريخ	مبلغ	بيان	تاريخ
٥٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١٠	٧٥٠	رصيد	٩٩/١٠/١٠
٢٥٠	رصيد				
٧٥٠			٧٥٠		

د- خصم (أو قطع أوراق القبض:

قد تكون المنشأة فى حاجة إلى أموال سائلة لتمويل نشاطها التجارى، مما يترتب عليه عدم استطاعتها الأنتظار حتى حين تاريخ الاستحقاق وتحصيل ما فى حوزتها من أوراق تجارية. فى هذه الحالة يمكن للمنشأة أن تقوم ببيع الورقة التجارية للبنك والحصول على قيمتها الحالية، أى القيمة ناقصا الفوائد المستحقه للبنك من تاريخ الخصم حتى تاريخ الاستحقاق.

ولاشك أن البنوك التجارية تقدم خدمة جليلة للنشاط التجارى والصناعى عند قبولها خصم هذه الأوراق، ذلك لأنها توفر السيولة المطلوبة للمنشآت المختلفة، وفى نفس الوقت تحقق أرباحا من هذه العملية. وغنى عن البيان أن البنوك لا تقبل إلا خصم الأوراق التجارية من الدرجة الأولى، وهى تلك الأوراق المسحوبة على أفراد يكون مركزهم المالى سليم ويتمتعون بسمعة طيبة فى ميدان النشاط التجارى والصناعى.

ويلاحظ أن خصم الورقة التجارية يترتب عليه انتقال ملكيتها للبنك، مع بقاء المنشأة مسئولة عند عدم قيام المسحوب عليه بسداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق، وتسمى هذه المسئولية بالمسئولية العرضية، وتظهر هذه المسئولية بالميزانية العمومية فى شكل مذكرة أو ملاحظة.

ويتم معالجة أوراق القبض المخصومة محاسبياً على النحو التالى وذلك بافتراض خصم الورقة لدى البنك فى نفس يوم الحصول عليها، وذلك بمعدل خصم قدره ١٢ ٪ سنوياً:

٥٠٠			من حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١٠/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات خصم الورقة المقدمة من العميل حسام	
٥			من حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	٩٩/١٠/١٠
	٥		إلى حـ/ نقدية بالبنك	
			اثبات مصاريف خصم الورقة.	

ومن الطبيعى أنه يمكن إثبات القيدين السابقين فى قيد واحد على الصورة التالية:

			من مذكورين	٩٩/١٠/١٠
٤٩٥			حـ/ نقدية بالبنك	
٥	٥٠٠		حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
			إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات خصم ورقة القبض وإثبات مصاريف الخصم	

وقد يرى البعض معالجة عملية خصم أوراق القبض عن طريق توسيط حساب أوراق القبض برسم الخصم أو القطع وفى هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية على الصورة التالية:

(أ) عند أرسال الورقة للخصم:

٥٠٠			من حـ/ أوراق برسم الخصم	٩٩/١٠/١٠
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القــــبض	
			إثبات ارسال الورقة التجارية للخصم	

٢- عندما تتسلم المنشأة إشعار من البنك يفيد اضافة القيمة إلى حساب المنشأة الجارى:

			من مذكورين	٩٩/١٠/١٢
٤٩٥			حـ/ نقدية بالبنك	
٥	٥٠٠		حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
			إلى حـ/ أوراق قبــــض	
			اثبات اضافة قيمة أوراق القبض لحسابنا الجارى بعد	
			استبعاد مصاريف الخصم	

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض برسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسلة للبنوك لخصمها والتى لم يرد عنها اشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة اذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم يحل قبل نهاية السنة المالية، ولكنه لايعتبر كذلك اذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، ونوضح هذه الفكرة باستخدام المثال التالى:

حصلت احدى المنشآت على ورقة تجارية فى أول أكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة أى نص على اضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على اثبات الأوراق التجارية بقيمتها الأسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة، والتى تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، فى هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية:

١٠٠٠٠			من حـ/أوراق القبض *	٩٩/١٠/١
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ العميل	
			اثبات الحصول على ورقة القبض	
			من مذكورين	٩٩/١٠/١
٨٨٠٠			حـ/ نقدية بالبنك	
١٢٠٠			حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ اوراق القبض	
			اثبات خصم الورقة التجارية	

* يسبق هذا القيد قيد اخر موداه جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

ويظهر حساب الخصم على الأوراق التجارية على الصورة التالية:

حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية

١٢٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١	

ويلاحظ ان مبلغ الخصم وقدره ١٢٠٠ جنيه مستحق عن الفترة من ١٩٩٩/١٠/١ حتى ٢٠٠٠/٩/٣٠، فاذا كانت السنة المالية للمنشأة تنتهى فى ١٩٩٩/١٢/٣١ فان ما يخص سنة ١٩٩٩ من هذا الخصم هو ٣٠٠ جنيه فقط (الخصم عن ربع سنة)، ويجرى فى نهاية تلك السنة قيد تسوية مؤداه تحويل حساب الخصم إلى حساب مصاريف الخصم على الصورة التالية:

٣٠٠			من حـ/ مصاريف خصم أوراق تجارية	٩٩/١٢/٣١
	٣٠٠		إلى حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
			اثبات مصاريف الخصم التى تخص السنة المالية $١٢٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٣٠٠$ جنيه	

وبترحيل هذا القيد فأنه سيظهر حساب مصاريف خصم أوراق تجارية مدينا بمبلغ ٣٠٠ جنيه، ويقفل هذا الحساب فى حساب النتيجة، أما حساب الخصم المستحق فيظل مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه، ويظهر فى ميزانية المنشأة ضمن الأصول باعتباره فوائد مدفوعة مقدماً للبنك (يظهر ضمن مجموعة المدفوعات المقدمة)، على أن يحول فى السنة التالية إلى حساب مصاريف خصم أوراق تجارية.

واضح من هذه المعالجة أن المنشأة رحلت خلال العام إلى حساب المبيعات مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نظراً لأنها لم تفصل بين عملية البيع وعملية تحميل العميل بالفائدة نتيجة تأجيل دفع الرصيد المدين المستحق عليه، ونظراً لقيام المنشأة بخصم الورقة التجارية فإنها تحملت خلال العام الحالى مبلغ ٣٠٠ جنيه مصاريف خصم عن ثلاث شهور بسعر ١٢٪ سنوياً، وهناك خصم مقدم يخص العام التالى قدره ٩٠٠ جنيه.

أما إذا كانت المنشأة تفرق بين عملية البيع الآجل وتحميل العميل بالفائدة نتيجة تأجيل دفع القيمة فإن قيد إثبات الخصم سيظهر على الصورة التالية:

			من مذكورين	
٤٩٥٠			حـ/ نقدية بالبنك	
٥٠			حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	٥٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			إثبات إضافة قيمة أوراق القبض لحسابنا الجارى بعد استبعاد مصاريف الخصم.	

وجدير بالذكر أن حساب أوراق القبض برسم الخصم سيمثل الأوراق التجارية المرسلة للبنوك لخصمها والتى لم يرد عنها إشعارات تفيد الخصم.

كما أن حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية يعتبر مصروفاً يحول إلى حساب النتيجة إذا كان تاريخ استحقاق الورقة موضوع الخصم يحل قبل نهاية السنة المالية ، ولكنه لا يعتبر كذلك اذا كان تاريخ استحقاق الورقة التجارية يمتد لأبعد من تاريخ نهاية السنة المالية، نوضح هذه الفكرة بإستخدام المثال التالى:

حصلت منشأة شاهين على ورقة تجارية فى أول اكتوبر ١٩٩٩ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ولم تتضمن الورقة أى نص على إضافة فوائد. ويجرى العمل بالمنشأة على إثبات الأوراق التجارية بقيمتها الأسمية، وقد خصمت المنشأة تلك الورقة والتى تستحق بعد سنة من تاريخ الحصول عليها بسعر ١٢٪ سنوياً، فى هذه الحالة يظهر قيد الحصول عليها قيد الخصم على الصورة التالية.

١٠٠٠٠			من حـ/ أوراق القبض *	١٠/١ /٩٩
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ العميل	
			أثبات الحصول على ورقة قبض.	
			من مذكورين	
٨٨٠٠			حـ/ نقدية بالبنك	
١٢٠٠			حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	١٠٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			أثبات خصم الورقة التجارية.	

(*) يسبق هذا القيد قيد آخر مؤداه جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن بنفس المبلغ.

ويمثل حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية قيمة الفوائد التى لم تكتسب على تلك الورقة، أى الفوائد المحسوبة على الورقة من تاريخ الخصم حتى تاريخ استحقاق تلك الورقة التجارية، أما مصاريف الخصم فيخصص لاثبات أى فروق بين الفائدة غير المكتسبة على الورقة التجارية وبين سعر الخصم الذى يتقاضاه البنك مقابل خصم تلك الورقة. ومن الطبيعى أنه اذا لم يكن هناك فرق بين سعر الخصم وبين سعر الفائدة على الورقة فلن يكون هناك حساب لمصاريف الخصم.

فبفرض ان المنشأة حصلت على ورقة تجارية من العميل محمد فى ١٩٩٩/٣/١ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مضافاً اليها فائدة بسعر ١٢ ٪ سنوياً، وأن تلك الكمبيالة تستحق بعد سنة. وأن المنشأة خصمتها بعد ٦ شهور بسعر خصم قدره ١٥ ٪ فأن المعالجة المحاسبية لتلك الورقة تظهر على الصورة التالية:

٩٩/٣/١	من حـ/ العملاء			١١٢٠٠
	إلى مذكورين			
	حـ/ المبيعات		١٠٠٠٠	
	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية		١٢٠٠	
	اثبات قيمة المبيعات والفوائد المستحقة على العميل حسام.			
٩٩/٣/١	من حـ/ أوراق القبض			١١٢٠٠
	إلى حـ/ العميل حسام		١١٢٠٠	
	اثبات خصم الورقة التجارية وقفل حساب الفوائد غير المكتسبة نتيجة عملية الخصم.			

وسيحول مبلغ ١٠٠ جنيه شهريا من حساب الفوائد غير المكتسبة إلى حساب الفوائد المكتسبة بحيث أن رصيد حساب الفوائد غير المكتسبة يصبح ٦٠٠ جنيه بعد ٦ شهور، وعند خصم تلك الورقة (بعد ٦ شهور) يظهر قيد الخصم على الصورة التالية:.

١٩٩٩/٩/١	من مذكورين			
	حـ/ نقدية بالبنك			١٠٣٦٠
	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية			٦٠٠
	حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية			٢٤٠
	إلى حـ/ أوراق القبض		١١٢٠٠	
	اثبات خصم الورقة التجارية وقفل حساب الفوائد غير المكتسبة نتيجة عملية الخصم.			

ويمثل المبلغ المرحل إلى حساب الخصم المستحق على الأوراق التجارية قيمة الفرق بين الخصم الذى تقاضاه البنك وقدره ٨٤٠ جنيه (١١٢٠٠ × ١٥/١٠٠ × ٦/١٢) ومبلغ ٦٠٠ جنيه وهى الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية. ويلاحظ أن هذا الخصم يخص الفترة من أول سبتمبر سنة ١٩٩٩ حتى آخر فبراير ١٩٩٩ ، وبناء عليه يقسم بنسبة ٤ : ٢ ويحول الجزء الذى يخص العام الحالى إلى حساب مصاريف الخصم على نحو ما سبق أن بينا.

هـ- تقديم أوراق القبض كضمان لدى أحد البنوك:

قد ترى المنشأة أنه من الأفضل لها عدم خصم الورقة التجارية وتقديمها كضمان لدى أحد البنوك للحصول على قرض بضمانها، ويلاحظ أن البنك لا يقبل التسليف الا بضمان كمبيالات من الدرجة الأولى، وهى تلك الكمبيالات التى لا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة شهور والتى يكون المسحوب عليه فيها ذو مركز مالى سليم وسمعة طيبة. وبمجرد تقديم الورقة التجارية كضمان للحصول على قرض يقوم البنك بالتحرى عن أشخاصها، واذا اطمأن إلى سلامة مركزهم المالى يسمح لمقدم الورقة بأن يسحب من حسابه الجارى قيمة القرض. ويكون القرض فى حدود القيمة التسليفية للورقة التجارية والتى تتراوح بين ٧٠٪، ٩٠٪ من قيمة الورقة ، وتتوقف تلك القيمة التسليفية على المركز المالى للمسحوب عليه. وبمجرد قبول الورقة بواسطة البنك يقوم بخصم مصاريف تحصيلها من حساب العميل، ويحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها ثم يقوم بتحصيلها واضافة قيمتها لحساب العميل، وبهذا يكون البنك قد قام بتحصيل مستحقاته. ويتم معالجة ايداع الأوراق التجارية برسم التأمين على النحو التالى:

(أ) عند ايداع الورقة برسم التأمين:

٥٠٠٠			من حـ/ أوراق قبض برسم التأمين	٩٩/١٠/١
	٥٠٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات ايداع الكمبيالة المقدمة التى قام البنك بخصمها من الحساب الجارى	

(ب) اثبات مصاريف تحصيل الأوراق:

٢٠			من حـ/ مصاريف تحصيل	٩٩/١٠/١
	٢٠		إلى حـ/ النقدية بالبنك	
			اثبات مصاريف التحصيل التى قام البنك بخصمها من الحساب الجارى.	

٢- سحب المبالغ المصرح بها بضمان الكمبيالة:

تختلف المعالجة المحاسبية وفقاً لنوع التسهيل الائتمانى الممنوح بواسطة البنك بضمان الكمبيالة، فقد يوافق البنك على السماح للعميل بالسحب من حسابه الجارى العادى فى حدود مبلغ معين، أو قد يوافق على منح العميل قرضاً فى حدود مبلغ معين، ويتم معالجة السحب على الصورة التالية:

٤٠٠			من حـ/ النقدية (أو الخزينة)	٩٩/١٠/١١
	٤٠٠		إلى حـ/ البنـــك	
			أو إلى حـ/ القـــرض	
			اثبات المبالغ المسحوبة بضمان كمبيالات	

٣- اثبات الفوائد المستحقة على الحساب الجارى الدائن (حـ/ القرض):

بمجرد قيام البنك باخطار المنشأة باثبات الفوائد على رصيد حسابها الجارى الدائن طرفه تقوم المنشأة باثبات القيد التالى بافتراض أن معدل الفائدة يبلغ ١٢٪ سنويا:

٥			من حـ/ مصاريف الفوائد	٩٩/١٠/٣١
	٥		إلى حـ/ البنـــك	
			أو إلى حـ/ القـــرض	
			اثبات الفوائد المستحقة على حساب البنك	
			الجارى الدائن عن المدة من ١٠/١ إلى ١٠/٣١	

وتجدر الاشارة إلى أنه ينبغى اثبات الفوائد المستحقة على رصيد القرض فى نهاية السنة المالية، حتى يتحقق القياس السليم للربح، وذلك عن طريق اجراء قيد مشابه للقيد السابق، بقيمة الفوائد التى تخص الفترة حتى نهاية السنة المالية.

٤- تحصيل الكمبيالة فى ميعاد الاستحقاق:

عندما يحل ميعاد استحقاق الورقة التجارية يقوم البنك بتحصيلها ويقوم باضافة القيمة المحصلة إلى الحساب الجارى للعميل وفى هذه الحالة سيكون البنك قد استوفى مستحقاته. أما اذا كانت المبالغ المسحوبة بواسطة العميل قد سبق ترحيلها إلى حساب القرض فان البنك يستوفى قيمة القرض أولاً، ثم بعد ذلك يقوم بترحيل المتبقى إلى الحساب الجارى للعميل، وذلك على الصورة التالية:

٥٠٠			من حـ/ النقدية (أو الخزينة)	٩٩/١٠/١٥
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التأمين	
			اثبات قيام البنك بتحصيل الورقة التجارية.	

(ب) فى حالة وجود حساب قرض:

٤٠٥ ٩٥	٥٠٠		من مذكورين حـ/ القرض حـ/ نقدية بالبنك إلى حـ/ أوراق قبض برسم التأمين اثبات قيام البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان وتسديد قيمة القرض	٩٩/١١/١٥

وقد يرى بعض المحاسبين اثبات مصاريف التحصيل والفوائد المدينة وتسديد المبالغ المسحوبة مرة واحدة فى تاريخ الاستحقاق. الا أن هذا الرأى ليس دقيقاً من الناحية المحاسبية.

٤-١-٣- تسديد الأوراق التجارية أو التوقف عند سداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق:

يجب على المسحوب عليه أن يقوم بسداد الورقة التجارية فى ميعاد الاستحقاق، والا كان متوقفاً عن الدفع الأمر الذى يعرضه لاجراء بروتستو عدم الدفع وقد يترتب على ذلك اشهار افلاسه. وبناء على ذلك فانه فى ميعاد الاستحقاق أما أن يقوم المسحوب عليه بالسداد أو قد يتوقف عن الدفع، أى يرفض دفع قيمة الورقة التجارية وسنعالج كل حاله من هاتين الحالتين فيمايلى

أولاً: قيام المسحوب عليه بالسداد:

تتوقف القيود المحاسبية المتعلقة بسداد الكمبيالات على المكان الذى تكون الورقة التجارية موجودة فيه ذلك لان هذه القيود تختلف فى حالة وجود الورقة لدى المنشأة عن حالة وجود تلك الأوراق لدى البنك للتحصيل، كما أن القيود تكون مختلفة أيضاً لو كانت المنشأة قد قامت بخصم هذه الأوراق أو ايداعها كتأمين للحصول على قرض أو سحب على المكشوف من البنك.

وسنعرض فيمايلى القيود المحاسبية لمعالجة حالات التوقف عن السداد فى كل حالة:

(أ) قيود السداد فى حالة احتفاظ المنشأة بالورقة التجارية

اذا احتفظت المنشأة بالورقة التجارية فى محفظة الأوراق التجارية الخاصة بها حتى تاريخ الاستحقاق، وتقدم العميل فى هذا التاريخ لخزينة المنشأة بدفع قيمتها فسيظهر قيد السداد على الصورة التالية:

٥٠٠	٥		من حـ/ النقدية (أو الخزينة) إلى حـ/ أوراق القبض اثبات قيام العميل بسداد قيمة ورقة القبض نقداً فى تاريخ الاستحقاق.	٩٩/١٠/١٠

(ب) قيد السداد فى حالة ارسال المنشأة للورقة التجارية للبنك للتحصيل:

اذا كانت المنشأة قد أرسلت الكمبيالة قبل ذلك للبنك لتحصيلها، فان قيد السداد سيظهر على الصورة التالية:

٥٠٠			من حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١٠/١٥
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل	
			اثبات تحصيل الورقة التجارية فى تاريخ الاستحقاق	

هذا ويلاحظ أننا سبق أن ذكرنا أن البنك يقوم بخصم مصاريف تحصيل تلك الأوراق عند عملية الايداع وستقوم المنشأة باثباتها بمجرد حصولها على أشعار بذلك.

(جـ) اثبات السداد فى حالة تحويل الورقة التجارية أو خصمها لدى البنك:

سبق أن ذكرنا أن عملية تحويل الورقة التجارية وخصمها لدى البنك يترتب عليها انتقال ملكية الورقة التجارية الى جهه أو شخص آخر وسيتم السداد لهذا الشخص أو تلك الجهه، وبالتالى لن يظهر فى دفاتر الساحب أى قيد لأنه سبق أن أثبت حصوله على قيمة الورقة سواء عن طريق جعل المحول إليه مدينا (المورد)، أو اضافة القيمة لحساب المنشأة الجارى لدى البنك فى حالة الخصم.

(د) قيد السداد فى حالة ايداع الورقة التجارية لدى البنك كضمان:

سبق أن ذكونا أن قيد السداد فى هذه الحالة يتوقف على الحساب الدائن الذى رحلت إليه المبالغ المسحوبة من البنك، فاذا كانت قد رحلت إلى حساب البنك فان السداد سيكون بجعل حساب البنك مدينا وحساب أوراق القبض برسم التأمين دائنا. أما اذا كانت المبالغ المسحوبة قد سبق ترحيلها إلى حساب القرض، فان المبالغ المسحوبة مضافاً اليها الفوائد سيجعل حساب القرض مدينا بها وباقى القيمة المحصلة ترحل إلى جانب المدين من حساب نقدية بالبنك على أن يكون الطرف الدائن هو حساب أوراق القبض برسم التأمين.

(هـ) سداد الكمبيالة قبل تاريخ الاستحقاق:

قد يطلب المسحوب عليه من المنشأة سداد قيمة الكمبيالة أو السند الأذنى قبل تاريخ الاستحقاق وذلك مقابل حصوله على خصم تعجيل الدفع، ويظهر قيد السداد فى هذه الحالة على الصورة التالية:

			من مذكورين	٩٩/١١/١٥
٤٩٨٠			حـ/ النقدية (أو الخزينة)	
٢٠			حـ/ الخصم المسموح به	
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق قبـــــــض	
			اثبات قيام العميل بسداد الكمبيالة قبل تاريخ الاستحقاق وحصوله على خصم قدره ٢٠ جنيه.	

ويلاحظ أنه اذا كانت الكمبيالة مودعة بالبنك للتحصيل فان الطرف المدين من القيد السابق سيكون حساب نقدية بالبنك، أما الطرف الدائن فسيكون حساب أوراق القبض برسم التحصيل.

ثانيا: توقف المسحوب عليه عن السداد أو رفض الورقة التجارية:

يكون للمستفيد حق الرجوع على المسحوب عليه والساحب ومظهرى الورقة وذلك فى حالة الامتناع أو التوقف عن دفع قيمة الورقة التجارية فى تاريخ الاستحقاق. ويجب على حامل الورقة أن يتخذ الاجراءات القانونية التى تثبت الامتناع عن دفع قيمة الكمبيالة وذلك عن طريق عمل البروتستو عدم الدفع ويعتبر البروتستو ورقة من أوراق المحضرين التى تثبت توقف المدين عن دفع قيمة الكمبيالة، ويترتب على اجراء البروتستو آثار قانونية خطيرة فى بعض الحالات. وتكون المسئولية فى اجراء هذا البروتستو على عاتق حامل الورقة الأخير (الساحب – المستفيد المحول إليه أو البنك المقطوعة لديه الورقة)، ويتم إجراء البروتستو فى المحكمة التجارية التى يقع فى دائرة اختصاصها محل المدين وفى المواعيد التى حددها القانون.

وتتحدد الجهة التى يقع على عاتقها اجراء البروتستو بالمكان الموجودة فيه ورقة القبض عند التوقف عن دفعها. فاذا كانت الورقة موجودة لدى الساحب عند حلول تاريخ الاستحقاق فان الساحب نفسه سيقوم باجراءات البروتستو أما اذا كانت الورقة التجارية موجودة لدى البنك برسم التأمين أو مخصومة فان البنك يقوم عادة باجراءات البروتستو نيابة عن المنشأة على أن يحملها بالمصاريف. وذلك بالخصم من الحساب الجارى لديه. وفى الحالات التى تكون فيها الورقة محولة إلى الغير فيقع على عاتق الحامل الأخير اجراء البروتستو، على أن يرجع بقيمة الورقة التجارية مضافاً إليها المصاريف على الحامل السابق له، وهذا على سابقة وهكذا حتى تصل الورقة إلى الساحب الذى يكون عليه أن يسدد قيمة الورقة مضافاً اليها المصاريف لمحول إليه.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لرفض الورقة التجارية على مكان وجود الورقة، إلا

أنه ينبغى أن يجعل حساب المسحوب عليه مدينا بقيمة الورقة المرفوضة مضافاً اليها مصاريف البروتستو،، وسيكون الطرف الدائن هو حساب أوراق القبض أو أوراق القبض برسم التحصيل وذلك وفقاً لحالات التصرف فى الورقة التجارية السابق عرضها، ونورد فيمايلى القيود المحاسبية التى تستخدم فى اثبات حالات التوقف عن الدفع فى الحالات المختلفة.

(أ) فى حالة وجود الورقة فى حيازة المنشأة:

اذا كانت الورقة التجارية موجودة لدى المنشأة فى الوقت الذى توقف فيه المسحوب عليه عن دفع قيمتها، فيتم اثبات التوقف على الصورة التالى:

٥٠٠			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	تاريخ التوقف
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض	
			اثبات توقف العميل حسام عن سداد قيمة الكمبيالة فى تاريخ الاستحقاق	
٣			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	
	٣		إلى حـ/ النقديـــــة	
			اثبات توقف المسحوب عليه عن الدفع وتحميله بمصاريف البروتستو.	

ويمكن اجراء القيدين السابقين فى قيد واحد على الصورة التالية:

٥٠٣			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	تاريخ التوقف
			إلى مذكورين	
	٥٠٠		حـ/ أوراق القبض	
	٣		حـ/ النقدية	
			اثبات توقف المسحوب عليه عن الدفع وتحميله بمصاريف البروتستو.	

(ب) فى حالة وجود الورقة بالبنك للتحصيل:

اذا كانت الورقة التجارية مودعة بالبنك للتحصيل فسيتم اثبات التوقف عن الدفع باستخدام القيود التالية:

٥٠٠			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	تاريخ التوقف
	٥٠٠		إلى حـ/ أوراق القبض برسم التحصيل	
			اثبات توقف العميل حسام عن سداد قيمة الكمبيالة فى تاريخ الاستحقاق	
٣			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	
	٣		إلى حـ/ نقديــــة بالبنك	
			تحميل العميل حسام بمصاريف البروتستو المدفوعة بواسطة البنك.	

ومن الطبيعى أنه يمكن دمج هذين القيدين فى قيد واحد كما حدث فى الحالة الأولى.

وتجرى قيود مشابهة للقيود السابقة فى حالة وجود الورقة بالبنك كضمان للسحب على المكشوف أو للحصول على قرض، فيما عدا أنه يحل محل حساب أوراق قبض برسم التحصيل حساب أوراق برسم التأمين.

(حـ) فى حالة خصم (قطع أوراق القبض):

سبق أن ذكرنا أن خصم الورقة التجارية يترتب عليه انتقال ملكيتها إلى البنك وعدم وجود الورقة فى أى حساب فى دفاتر المنشأة، ولهذا فان اثبات توقف المسحوب عليه عن الدفع فى هذه الحالة يتم بجعل حساب المسحوب عليه مدينا وحساب البنك دائنا بقيمة الورقة مضافا اليها مصاريف البروتستو، وذلك على النحو التالى:

٥٠٣			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	تاريخ التوقف
	٥٠٣		إلى حـ/ نقدية بالبنك	
			اثبات توقف العميل عن سداد الكمبيالة ورجوع البنك علينا بالقيمة زائد المصاريف.	

(ط) اثبات الرفض فى حالة تحويل (تظهير) الورقة للغير:

اذا كانت الورقة التجارية محولة إلى الغير وتوقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها، فانه ينبغى تحميل المسحوب عليه بقيمتها على أن تضاف تلك القيمة إلى حساب

المحول إليه مضافاً اليها المصاريف التى تكبدها فى سبيل اجراء البروتستو، على أن تسدد القيمة المستحقة للمورد بعد ذلك، على النحو الوارد فى القيود التالية:

٥٠٣			من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه)	تاريخ التوقف
	٥٠٣		إلى حـ/الموردين (المورد حسام)	
			اثبات توقف العميل حسام عن سداد قيمة الكمبيالة واضافة القيمة الى حساب المورد حسام.	
٥٠٣			من حـ/ الموردين	تاريخ التوقف
	٥٠٣		إلى حـ/ النقدية	
			اثبات دفع المستحق للمورد حسام.	

٤-أ-٤- تجديد الأوراق التجارية:

يترتب على توقف أو رفض المسحوب عليه سداد قيمة الورقة التجارية، ضرورة اتصال الساحب به تمهيداً لتسوية الموضوع أما عن طريق تجديد الورقة التجارية بورقة أخرى تستحق فى تاريخ لاحق وذلك بعد اضافة الفوائد والاحتمال الآخر الذى قد تسفر عنه هذه الاتصالات هو تأكد المنشأة من عدم الدفع بصفة نهائية وفى هذه الحالة يمكنها أن تتخذ الاجراءات القانونية الكفيلة باشهار افلاسة.

ويلاحظ أن معظم المنشات لا تميل إلى اتخاذ الخطوة الأخيرة الا بعد أن تتأكد بصفة نهائية أن المركز المالى للمدين سئ جداً، ذلك لأن اعلان افلاسه سوف يترتب عليه عدم حصول المنشأة على قيمة الورقة التجارية بالكامل، وسنعرض فيمايلى للمعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الورقة التجارية واعلان افلاس المدين.

(أ) اثبات عمليات تجديد الورقة التجارية:

يعنى تاريخ الاستحقاق بعد تحميل المدين بالمصاريف التى تحملتها المنشأة فى سبل اجراء البروتستو، وأيضاً بالفوائد المستحقه من تاريخ الاستحقاق القديم حتى تاريخ الاستحقاق الجديد، وتحسب الفائدة عادة على مبلغ الدين مضافاً إليه المصاريف التى تحملتها المنشأة. فاذا فرضنا أن هناك كمبيالة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه رفض المسحوب عليه سداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق وقد تحملت المنشأة

مصاريف البروتستو قدرها ١٠ جنيه، وقد اتفق الطرفان على تأجيلها لمدة أربعة شهور على أن يضاف إليها فائدة بمعدل ١٢ ٪ فستكون قيمة الكمبيالة الجديدة هى:

جنيه	
١٠٠٠	مبلغ الدين الأصلى.
١٠	مصاريف بروتستو (المصاريف القضائية)
٤٠,٤٠٠	فوائد تأخير ١٠١٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$
١٠٥٠,٤٠٠	

وقد يتم الاتفاق بين المنشأة وبين المسحوب عليه على أن يسدد جزء من قيمة الكمبيالة ويحرر بالباقى كمبيالة جديدة، وفى هذه الحالة تحسب الفوائد على الجزء غير المسدد من الدين.

أما من ناحية المعالجة المحاسبية لعمليات تجديد الورقة التجارية، فقد سبق أن ذكرنا أنه عند رفض المسحوب عليه دفع قيمة الكمبيالة يجرى قيد مؤداه جعل المسحوب عليه مدينا وحساب أوراق القبض دائنا، كما يجرى قيد لاثبات مصاريف البروتستو وذلك بتحميلها على حساب العميل وجعل حساب النقدية أو البنك دائنا حسب الأحوال، وبمجرد الاتفاق على تجديد الورقة التجارية ينبغى اجراء قيد مؤداة تحميل المسحوب عليه بالفوائد المستحقة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

٤٠,٤٠٠	٤٠,٤٠٠		من حـ/ العملاء (العميل حسام المسحوب عليه) إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق القبض اثبات الفوائد المستحقة على تجديد كمبيالة العميل ... لمدة أربعة شهور.	تاريخ التوقف

ويلاحظ أن حساب الفوائد السابق الاشارة إليه من الحسابات التى ينبغى أن تخضع للجرد السنوى لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية الحالية وما يخص الفترة التالية على أن يرحل ما يخص الفترة الحالية لحساب الفوائد المكتسبة على الصورة التالية:

xx	xx		من حـ/ فوائد تجديد أوراق القبض إلى حـ/ فوائد مكتسبة على تجديد أوراق القبض اثبات الفوائد المكتسبة عن الفترة الحالية.	فى نهاية السنة المالية

وسنعرض لهذا الموضوع بالتفصيل فى الباب الأخير من هذا الكتاب عند الحديث عن المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل.

وبعد تحميل العميل بالفوائد المستحقة على تجديد الكمبيالة أو لاثبات الكمبيالة الجديدة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

١٠٥٠,٤٠٠	١٠٥٠,٤٠٠		من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ العملاء (العميل ... للمسحوب عليه) اثبات الكمبيالة الجديدة المسحوبة على العميل .. بعد اضافة الفوائد والمصاريف.	تاريخ التجديد

وبهذا القيد سيقفل حساب العميل تماماً، ويظهر هذا الحساب لعى الصورةالتالية:

حـ/ العميل حسام

منه			لـه		
١٠٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	تاريخ البيع	١٠٠٠,٠٠٠	من حـ/ أوراق القبض	تاريخ تحرير الورقة
١٠٠٠,٠٠٠	إلى حـ/ أ. قبض	تاريخ الرفض	١٠٥٠,٤٠٠	من حـ/ أوراق القبض	تاريخ التجديد
١٠,٠٠٠	إلى حـ/ البنك (أو النقدية)	تاريخ الرفض			
٤٠,٤٠٠	إلى حـ/ فوائد تجديد أ. قبض	تاريخ التجديد			
٢٠٥٠,٤٠٠			٢٠٥٠,٤٠٠		

يتضح من هذا الحساب أن حساب العميل قد أقفل وحلت محله الورقة التجارية الجديد بقيمة الدين والمصاريف والفوائد.

ب- اعلان افلاس المسحوب عليه:

يترتب على اعلان افلاس المسحوب عليه تعيين مصفى لاعماله يتولى تصفية منشأته عن طريق تحصيل مالها من حقوق وبيع ما لديها من ممتلكات، وسداد ما عليها من ديون، ويترتب على تصفية منشأة المسحوب عليه أن الدائنين لن يحصلوا على نسبة معينة منه تحدد على ضوء الأموال المجمعة من عملية التصفية ومجموع الديون المستحقة على المنشأة المصفاة، وبناء عليه فان الدين المستحق على المنشأة التى تقرر تصفيتها سيظل فى حسابها حتى يقوم المصفى باخطار المنشأة الدائنة بنسبة ما سيتم سداده من الدين، فى هذه الحالة سيجرى قيد لاثبات عملية التحصيل ولاعدام باقى الدين وسيظهر هذا القيد على الصورة التالية بفرض أنه تقرر سداد ٥٠ ٪ من الديون.

٥٠٥ ٥٠٥	١٠١٠		من مذكورين حـ/ النقدية أو حـ/ النقدية بالبنك حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إلى حـ/ العملاء (العميل .. المسحوب عليه) اثبات سداد ٥٠٪ من الدين المستحق على العميل واعدام بقية الدين.	تاريخ السداد -

ويلاحظ أن هذه الحالة لن يكون فيها فوائد ذلك لأن هذه الفوائد ستظهر فقط فى حالات التجديد، وإنما تقتصر المطالبة فى حالة اشهار افلاس المدين على قيمة الورقة الأصلية مضافاً إليها المصاريف القضائية.

٤-ب- أوراق القبض والنظام المحاسبى:

كان حديثنا الآن منصب على معالجة أوراق القبض محاسبياً عن طريق قيود يومية يتم اثباتها فى دفتر اليومية العامة، إلا أنه فى الحياة العملية تستخدم المنشآت مجموعة من دفاتر اليومية والأستاذ المساعدة وتخصص هذه الدفاتر لاثبات العمليات المتشابهة، على أن ترحل مجاميع اليوميات المساعدة فى نهاية كل شهر إلى الحسابات الإجمالية، وذلك حتى تكتمل المعالجة المحاسبية على المستوى التحليلى والمستوى التجميعى. وبالنسبة لأوراق القبض يخصص دفتر يومية مساعد لاثبات الأوراق التجارية التى تحصل عليها المنشأة من عملائها سداداً لما عليهم، وترحل القيود المدرجة بيومية أوراق القبض يومياً إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء، وفى نهاية الفترة المتفق عليها يرحل مجموع دفتر يومية أوراق القبض إلى الجانب المدين من حساب أوراق القبض والجانب الدائن من حساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام وسوف نتناول اليوميات المساعدة فى الفصل التالى.

٥- معالجة أوراق الدفع:

يستخدم اصطلاح أوراق الدفع للدلالة على الأوراق التجارية المسحوبة على المنشأة والتى تتعهد فيها للساحب بسداد الديون المستحقة عليها، وتحل أوراق الدفع محل الديون الشخصية المستحقة على المنشأة، ولهذا فان أوراق الدفع تكون دائنة بطبيعتها لأنها تحل محل حساب الدائنين فى الدفاتر، وذلك بعكس أوراق القبض التى تكون مدينة بطبيعتها لانها تحل محل حق من حقوق المنشأة. ويترتب على قبول المنشأة لورقة الدفع تحويل الدين الشخصى إلى دين ثابت بورقة تجارية، وتكون الورقة التجارية فى حيازة الساحب أو المستفيد وتحصل عليها المنشأة المسحوب عليها بمجرد سداد قيمتها فى تاريخ الاستحقاق.

وتقتصر المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع على اثبات عملية قبول ورقة الدفع وسدادها فى تاريخ الاستحقاق، ومعالجة حالة التوقف عن السداد أو رفض الورقة وأخيراً معالجة حالة اعلان افلاس المنشأة نتيجة عدم سداد أوراق الدفع المقبولة منها -.وسنعرض لكل حالة من تلك الحالات فى الصفحات التالية.

٥-أ- قبول الدفع:

بمجرد قبول المنشأة كمبيالة أحد الموردين أو تعهدها بسداد سند أذنى يتم اجراء قيد يومية مؤداة تحويل الدين الشخصى للمورد إلى دين ثابت بورقة تجارية، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

١٠٠٠			من حـ/الموردين (المورد هشام)	٩٩/١٠/١
	١٠٠٠		إلى حـ/ أوراق الدفـــــع	
			اثبات قبول الكمبيالة المسحوبة علينا من المورد هشام والتي تستحق الدفع فى ٩٩/١١/٣٠.	

واضح من هذا القيد أنه تم الغاء الدين الشخصى بجعل حساب المورد مدينا وتم خلق حساب جديد بدلاً منه يسمى حساب أوراق الدفع.

ويلاحظ أنه يسبق هذا القيد قيد آخر مؤداه جعل حساب المشتريات أو حساب مخزون البضاعة مدينا وحساب المورد دائناً إلا انه قد يكون من الملائم لاغراض القياس السليم للربح اثبات تلك العملية بسعر الشراء النقدى واثبات الفائدة عن الشراء على النحو التالى:

			من مذكورين	
			حـ/ المشتريات أو حـ/ مخزون البضاعة	
			حـ/ الفوائد المدينة	
			إلى حـ/ الموردين (المورد ......)	
			اثبات المشتريات والفوائد.	

على أن يتم جرد حساب الفوائد فى نهاية السنة المالية لتحديد ما يخص السنة منها وتحويله على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

٥-ب- سداد أوراق الدفع:

يتم اثبات سداد أوراق الدفع عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب الصندوق أو البنك دائماً، وذلك على الصورة التالية:

١٠٠٠			من حـ/ أوراق الدفع	٩٩/١١/٣٠
	١٠٠٠		إلى حـ/النقدية أو النقدية بالبنك	
			اثبات سداد ورقة الدفع المستحقة للمورد هشام فى تاريخ الاستحقاق.	-

٥-جـ - حالة التوقف عن الدفع:

فى حالة امتناع المنشأة عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليها فانه ينبغى أن تعيد دائنيه المورد من جديد، كما ينبغى أن يتم اثبات تحملها بالمصاريف القضائية، وذلك باستخدام القيود التالية:

١٠٠٠			من حـ/ أوراق الدفع	٩٩/١١/٣٠
	١٠٠٠		إلى حـ/الموردين (المورد هشام)	
			اثبات توقفنا عن دفع قيمة الكمبيالة المسحوبة علينا للمورد هشام.	
٥			من حـ/ المصاريف القضائية	٩٩/١١/٣٠
	٥		إلى حـ/ الموردين	
			اثبات المصاريف القضائية المستحقة للمورد	

ومن الطبيعى أنه يمكن اثبات القيدين السابقين فى قيد مركب واحد يظهر على الصورة التالية:

			من مذكورين	٩٩/١١/٣٠
١٠٠٠			حـ/ أوراق الدفع	
٥			حـ/ المصاريف القضائية	
	١٠٠٥		إلى حـ/ الموردين (المورد هشام)	
			اثبات رفض ورقة الدفع المستحقة للمورد هشام وكذا المصاريف القضائية المتعلقة بها.	

٥-د - تجديد أوراق الدفع:

عندما يتم الاتفاق بين المنشأة وبين الساحب على احلال الورقة المرفوضة بورقة جديدة تستحق فى تاريخ لاحق، فان المنشأة ستتحمل فوائد التأخير عن

المدة من تاريخ استحقاق الكمبيالة القديمة حتى تاريخ الاستحقاق الجديد، فبفرض أن المنشأة اتفقت مع المورد على تجديد الورقة التجارية لمدة ثلاث شهور بعد اضافة فائدة بمعدل ١٢ ٪ سنوياً فان قيود اثبات التجديد تظهر على الصورة التالية:

٣٠			من حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع	تاريخ التجديد
	٣٠		إلى حـ/ الموردين (المورد هشام)	
			اثبات الفوائد المستحقة علينا نتيجة لتجديد الورقة بمعدل ١٢ ٪ لمدة ثلاث شهور.	
			من حـ/ الموردين (المورد هشام)	
١٠٣٥			إلى حـ/ أوراق الدفع	
	١٠٣٥		اثبات الورقة الجديدة.	

ويلاحظ أن الجزء من فوائد تجديد أوراق الدفع والذى يخص السنة الحالية يحول فى نهاية السنة إلى حساب مصاريف الفوائد بقيد محاسبى يظهر على الصورة التالية:

١٠			من حـ/ مصاريف الفوائد	٩٩/١١/٣٠
	١٠		إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع	
			اثبات مصاريف الفوائد التى تخص السنة الحالية.	

ويظهر الرصيد المتبقى فى حساب فوائد تجديد أوراق دفع ضمن الأصول فى الميزانية العمومية باعتباره يمثل مدفوعات مقدمة تخص الفترة المحاسبية التالية، وذلك حتى يتحقق القياس السليم للربح.

٥- هـ- إعلان إفلاس المنشأة نتيجة التوقف عن الدفع :

إذا توقفت المنشأة نهائيا عن سداد الأوراق التجارية المستحقة عليها، وقام الدائنون باشهار أفلاسها، يترتب على ذلك تعيين مصفى للمنشأة من قبل المحكمة التجارية يتولى تصفية أعمالها بحيث تحول أصولها إلى أموال حاضرة حتى يمكن سداد مع عليها من ديون.

ومن الناحية المحاسبية يفتح حساب للتصفية الهدف منه توضيح ربح أو خسارة التصفية بالنسبة لاصول وخصوم المنشأة، وقد سبق أن ذكرنا عند معالجة أوراق القبض أن تصفية أعمال المنشأة سيترتب عليها احتمال عدم حصول الدائنين على مستحقاتهم قبل المنشأة.

وستتحدد المبالغ التى سيحصل عليها الدائنين عن طريق النسبة بين الأموال المتبقية لسداد حقوقهم ومجموعة تلك الحقوق، وتعتبر المبالغ غير المسددة للدائنين بمثابة ربح للتصفية يرحل إلى الجانب الدائن من حساب التصفية، فاذا فرضنا فى المثال السابق أن نصيب الجنيه من التصفية هو ٢٠ قرش فقط من جملة المستحقات، فسيتم اثبات هذه العملية على الصورة التالية :

			البيان	
١٠٠٥			من حـ/ الموردين (المورد هشام)	تاريخ التجديد
			إلى مذكرين	
	٢٠١		حـ/ نقدية بالبنك	
	٨٠٤		حـ/ التصفية	
			اثبات سداد مبلغ ٢٠ قرش عن كل جنيه من الديون المستحقة.	

وجدير بالذكر أن المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع اقتصرت على حالات قبول أوراق الدفع وسدادها ورفضها وتجديدها وإعلان إفلاس المنشأة. أما بالنسبة لقيام الساحب أو المستفيد من الورقة التجارية بارسالها للتحصيل أو للخصم أو التأمين، فان حسابات المنشأة المسحوب عليها لاتتأثر بهذه العمليات اطلاقا وذلك لأن هذه العمليات تخص الساحب أو المستفيد فقط وعادة لايعلم بها المسحوب عليه، وحتى إذا أخذ علما بها فهى لاتؤثر على حساباته اطلاقا. ونبين فيما يلى مدى تأثر حسابات الاستاذ بعمليات أوراق الدفع مستخدمين المثال المعروض فى القيود السابقة :

حـ/ العميل حسام

منه			له		
١٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع		١٠٠٠	رصيد (المستحق)	
	(قبول ورقة الدفع)		١٠٠٠	من حـ/ أوراق الدفع	
١٠٣٥	إلى حـ/ أوراق االدفع			(رفض سداد قيمة الورقة)	
	(تجديد الورقة)		٥	من حـ/ المصاريف القضائية	
			٣٠	من حـ/ فوائد تجديد أوراق الدفع	
٢٠٣٥			٢٠٣٥		

وفى حالة إعلان إفلاس المنشأة سيكون حساب المورد دائنا بمبلغ ١٠٠٥ جنيه وهى قيمة ورقة الدفع مضافا إليها المصاريف القضائية، وسيسدد هذا المبلغ بجعل حساب المورد مدينا وكل من حساب النقدية بالبنك أو النقدية وحساب التصفية مدين كما سبق أن ذكرنا.

حـ/ أوراق الدفع

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
١٠٠٠٠	إلى حـ/ البنك (سداد الورقة)	١٠٠٠٠	من حـ/ الموردين (قبول ورقة الدفع)
	أو إلى حـ/ المورد (رفض سداد قيمة الورقة)		من حـ/ الموردين (تجديد الورقة)

حـ/ المصاريف القضائية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠	إلى حـ/ المورد		

حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٠	إلى حـ/ المورد		

٥- أوراق الدفع والنظام المحاسبى:

عالجنا عمليات أوراق الدفع فى الصفحات السابقة عن طريق إستخدام قيود يومية، إلا أنه فى الحالات التى تتعدد فيها تلك العمليات بصورة كبيرة تضطر المنشأة إلى إستخدام دفتر يومية مساعدة لإثبات أوراق الدفع التى تقبلها لصالح دائنيها ،كذا السندات الأذنية المحررة لصالحهم، وذلك بنفس الطريقة التى سبق وان تعرضنا لها عند معالجة أوراق القبض.

ويتم إثبات ورقة الدفع بمجرد قبولها أو بمجرد تحريرها فى دفتر يومية أوراق الدفع، على أن ترحل القيود المسجلة فى هذا الدفتر إلى الجانب المدين من الحساب الشخصى للمورد بدفتر أستاذ الموردين. وفى نهاية كل فترة (شهر مثلاً) يتم ترحيل مجموع أوراق الدفع مرة واحدة إلى الجانب الدائن من حساب أوراق الدفع والجانب المدين من حساب إجمالى الموردين بدفتر الأستاذ العام، كما سيرد شرحه فيما بعد.

٦- مثال شامل لمعالجة عمليات أوراق القبض والدفع:

نعرض فى الصفحات التالية مثالاً شاملاً لتلخيص عمليات أوراق القبض والدفع لمساعدة فى تفهم جوانب الموضوع المختلفة.فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة شاهين التجارية:

١- باعت المنشأة بضاعة لعملائها فى ١٩٩٩/٦/١ على النحو التالى:

١٠٠٠ جنيه للعميل عماد.

٢٠٠٠ جنيه للعميل عصام.

٣٠٠٠ جنيه للعميل شادى.

٤٠٠٠ جنيه للعميل حسام.

٥٠٠٠ جنيه للعميل ياسر.

وقد سحبت المنشأة كمبيالات على هؤلاء العملاء تستحق الدفع جميعها فى ٣١ أغسطس ١٩٩٩ وقد قبل العملاء الكمبيالات المسحوبة عليهم بتاريخ اليوم.

٢- وفيمايلى جدولاً يوضح مصير الأوراق الخمسة فى نفس اليوم:

الورقة	كيفية التصرف فيها
الأولى	احتفظت بها المنشأة حتى تاريخ الإستحقاق.
الثانية	أرسلت للتحسيل وحصل البنك مصاريف تحصيل قدرها ١٠ جنيه.
الثالثة	خصمتها المنشأة لدى البنك الذى خصم مبلغ ٢٥ جنيه مصاريف خصم.
الرابعة	أودعت بالبنك كضمات للحصول على قرض فى حدود ٨٠٪ من قيمتها، وقد خصم البنك ٢٠ جنيه مصاريف تحصيل.
الخامسة	حولتها المنشأة إلى منشأة الياسمين سداداً لبعض مستحقاتها.

٣- تم دفع الكمبيالة الأولى فى تاريخ إستحقاقها:

٤- رفضت الكمبيالة الثانية المسحوبة على العميل عصام وقد قام البنك بإجراء بروتستو عدم الدفع الذى بلغت مصاريفه ٥٠ جنيه، وقد اتفقت مع العميل عصام على تجديد الورقة إن يتحمل العميل مصاريف البروتستو وفوائد تأخير قدرها ١٥ جنيه، بحيث يصبح تاريخ إستحقاقها ١٩٩٩/١٠/٣١ .

٥- رفضت الكمبيالة الثالثة وبلغت مصاريف البروتستو الذى اجراه البنك ١٠ جنيه، وقد اتفق الطرفان على تجديد الكمبيالة لمدة شهرين على أن يتحمل العميل مصاريف البروتستو والفوائد البالغة ٢٠ جنيه.

٦- تم سداد الكمبيالة الرابعة والخامسة فى تاريخ الإستحقاق.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى يومية منشأة شاهين للتجارة ودفاتر عماد، عصام، شادى، حسام، ياسر.

أولاً: فى دفاتر منشأة شاهين للتجارة:

١٥٠٠٠		من حـ/ العملاء	١٩٩٩/٦/١
		حـ/ عماد ١٠٠٠	
		حـ/ عصام ٢٠٠٠	
		حـ/ شادى ٣٠٠٠	
		حـ/ حسام ٤٠٠٠	
		حـ/ ياسر ٥٠٠٠	
	١٥٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات	
		إثبات عمليات البيع	
١٥٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض	١٩٩٩/٦/١
	١٥٠٠٠	إلى العملاء	
		حـ/ عماد ١٠٠٠	
		حـ/ عصام ٢٠٠٠	
		حـ/ شادى ٣٠٠٠	
		حـ/ حسام ٤٠٠٠	
		حـ/ ياسر ٥٠٠٠	
		إثبات قبول الكمبيالة	
٢٠٠٠		من حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	١٩٩٩/٦/١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات إرسال الورقة الثانية للتحصيل	

١٠		من حـ/ مصاريف التحصيل	١٩٩٩/٦/١
	١٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك	
		إثبات مصاريف التحصيل التى خصمها البنك من حسابنا	
		من مذكورين	١٩٩٩/٦/١
٢٩٧٥		حـ/ نقدية بالبنك	
٢٥		حـ/ الخصم المستحق على الأوراق التجارية	
	٣٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات خصم الورقة الثالثة	
٤٠٠٠		من حـ/ أوراق قبض برسم التأمين	١٩٩٩/٦/١
	٤٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات إيداع الورقة الرابعة كتأمين.	
٢٠		من حـ/ مصاريف التحصيل	١٩٩٩/٦/١
	٢٠	إلى حـ/ البـــــنك	
		إثبات مصاريف التحصيل التى قام البنك بخصمها.	
٣٢٠٠		من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٦/١
	٣٢٠٠	إلى حـ/ القرض	
		إثبات القروض التى حصلنا عليها بضمان الورقة الرابعة ويمثل ٨٠٪ من قيمتها.	
٥٠٠٠		من حـ/ الموردين (منشأة ياسمين)	١٩٩٩/٦/١
	٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات تحويل الكمبيالة الخامسة.	
١٠٠٠		من حـ/ النقدية	١٩٩٩/٨/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ أوراق القبض	
		إثبات تحصيل الكمبيالة الأولى فى تاريخ الاستحقاق	

٢٠٠٠		من حـ/ العملاء (العميل عصام)	١٩٩٩/٨/٣١
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل إثبات رفض العميل هشام سداد الكمبيالة المستحقة عليه.	
٥		من حـ/ العملاء (العميل عصام)	١٩٩٩/٨/٣١
	٥	إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات مصاريف البرتستو التى دفعها البنك.	
١٥		من حـ/ العملاء (العميل عصام)	١٩٩٩/٨/٣١
	١٥	إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق قبض إثبات فوائد تجديد الكمبيالة المستحقة على العميل عصام.	
٢٠٢٠		من حـ/ أوراق القبض	١٩٩٩/٨/٣١
	٢٠٢٠	إلى حـ/ العملاء (العميل عصام) إثبات الكمبيالة الجديدة والتى تستحق الدفع فى ١٩٩٩/١٠/٣١.	
٣٠١٠		من حـ/ العملاء (العميل شادى)	١٩٩٩/٨/٣١
	٣٠١٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات رفض الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها مصاريف البرتستو التى دفعها البنك.	
٢٠		من حـ/ العملاء (العميل شادى)	١٩٩٩/٨/٣١
	٢٠	إلى حـ/ فوائد تجديد أوراق القبض تحميل العميل شادى بفوائد تجديد الكمبيالة.	
٣٠٣٠		من حـ/ أوراق القبض	١٩٩٩/٨/٣١
	٣٠٣٠	إلى حـ/ العملاء (العميل شادى) إثبات الورقة الجديدة المستحقة على العميل شادى بعد شهرين.	

٥٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنك	١٩٩٩/٨/٣١
	٥٠٠٠	إلى حـ/ أوراق قبض برسم التأمين	
		إثبات تحصيل الكمبيالة المودعة كضمان.	
٣٢٠٠		من حـ/ القروض	١٩٩٩/٨/٣١
	٣٢٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك	
		إثبات سداد المنشأة للقرض الذى حصلت عليه بضمان كمبيالات.	

وأخيراً فإن سداد الكمبيالة الخامسة بواسطة المسحوب عليه فى تاريخ إستحقاقها لن يؤثر على يومية منشأة شاهين. إما فى حالة رفض هذه الكمبيالة فإنها تؤثر ، ذلك لأنه فى هذه الحالة ينبغى جعل العميل ياسر مديناً ومنشأة الياسمين (المورد) دائنه.

ونعرض فيمايلى لإثبات العمليات فى دفاتر المسحوب عليهم:

أولاً: فى دفاتر عماد:

١٠٠٠		من حـ/ المشتريات	١٩٩٩/٦/١
	١٠٠٠	إلى حـ/الموردين (منشأة شاهين للتجارة)	
		إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	
١٠٠٠		من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة)	١٩٩٩/٦/١
	١٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع	
		إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	
١٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع	١٩٩٩/٨/٣١
	١٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك	
		إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	

أولاً: فى دفاتر عصام:

٢٠٠٠	 ٢٠٠٠	من حـ/ المشتريات إلى حـ/الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	١٩٩٩/٦/١
٢٠٠٠	 ٢٠٠٠	من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/أوراق الدفع إثبات الورقة التجارية	١٩٩٩/٦/١
٢٠٠٠	 ٢٠٠٠	من حـ/أوراق الدفع إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات رفض سداد الورقة.	١٩٩٩/٦/١
٥	 ٥	من حـ/المصاريف القضائية إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المصاريف التى تحملتها منشأة شاهين للتجارة.	١٩٩٩/٨/٣١
١٥	 ١٥	من حـ/ فوائد تجديد أوراق دفع إلى حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات الفوائد المستحقة على تجديد الورقة التجارية.	١٩٩٩/٨/٣١
٢٠٢٠	 ٢٠٢٠	من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات الورقة التجارية.	.١٩٩٩/٨/٣١

ثالثاً: القيود فى دفاتر شادى :

تشبه القيود فى دفاتر شادى القيود فى دفاتر عصام تماماً ذلك لأن الكمبيالة المسحوبة عليه رفضت وجددت أيضاً، أى أنها مرت بنفس المراحل الخاصة بكمبيالة عصام.

ثالثاً: القيود في دفاتر حسام :

٤٠٠٠		من حـ/ المشتريات إلى حـ/الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إثبات المشتريات من منشأة شاهين.	١٩٩٩/٦/١
	٤٠٠٠		
٤٠٠٠		من حـ/ الموردين (منشأة شاهين للتجارة) إلى حـ/ أوراق الدفع إثبات ورقة الدفع المسحوبة لصالح منشأة شاهين.	١٩٩٩/٦/١
	٤٠٠٠		
٤٠٠٠		من حـ/ أوراق الدفع إلى حـ/ نقدية بالبنك إثبات سداد الورقة في تاريخ الإستحقاق.	١٩٩٩/٨/٣١
	٤٠٠٠		

خامسا: في دفاتر ياسر

تشبه القيود في دفاتر ياسر القيود السابق إجراؤها في دفاتر شادى نظراً لأن الكمبيالة مرت بنفس المراحل.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية على
الفصل التاسع

أولا - الاسئلة النظرية :

١- اشرح أهم خصائص الأوراق التجارية من الناحية المحاسبية والقانونية.

٢- أذكر الأنواع الرئيسية للأوراق التجارية مع بيان كيفية معالجتها من الناحية المحاسبية.

٣- اشرح أوجه الخطأ أو الصواب فى العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاث سطور :

(أ) لاتختلف المعالجة المحاسبية للشيكات عن الكمبيالات والسندات الأذنية

(ب) تعتبر أوراق القبض من الأصول المتداولة، أما أوراق الدفع فهى من الخصوم المتداولة.

(جـ) لاتمثل ورقة القبض المحولة أى مسئولية على المنشأة التى قامت بتحويلها.

(د) الخصم المدفوع عن خصم أوراق القبض يرحل مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر دون نظر إلى تاريخ الخصم وعلاقته بنهاية السنة المالية.

(هـ) أوراق القبض المودعة برسم التأمين تعتبر أصلا من أصول المنشأة.

(و) لاتختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية عن الكمبيالة العادية.

(ز) تظهر أوراق القبض المخصومة ضمن أصول المنشأة فى الميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

(ح) لايؤثر الأسلوب المتبع فى معالجة الفوائد التى ينطوى عليها البيع الأجل على القياس السليم للربح.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فى أول يناير سنة ١٩٩٩ باع ياسر إلى حسام بضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وقد سدد حسام الثمن على النحو التالى :

سدد نصف القيمة نقداً

سدد نصف الباقى بكمبيالة تستحق فى ١٩٩٩/٣/٣١

فاذا علمت أنه تم سداد الكمبيالة والسند الأذنى فى ميعاد استحقاق كل منها.

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة فى دفاتر منشأة ياسر وفى دفاتر منشأة حسام.

التطبيق الثانى :

فى أول ابريل سنة ١٩٩٩ باع شادى إلى يحيى بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وقد قبل يحيى كمبيالتين الأولى بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٦/٣٠، والثانية بمبلغ ٦٠٠٠ - جنيه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٩/٣٠، وقد أرسل شادى الكمبيالة الأولى للبنك للتحصيل وقد بلغت مصاريف التحصيل ٥ جنيه خصمها البنك من الحساب الجارى للمنشأة، أما الكمبيالة الثانية فقد خصمها مجدى لدى البنك وبلغ الخصم المستحق عليها ١٢ ٪ سنويات وعمولة البنك على الخصم ٢٠ جنيه.

وقد قام يحيى بسداد الكمبيالتين فى ميعاد استحقاقهما.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى يومية منشأة مجدى وفى يومية منشأة يحيى، وفى يومية منشأة شادى.

التطبيق الثالث :

فى أول يونيو سنة ١٩٩٩ كانت مبيعات منشأة هادى خشبه لعلى أبو حريشة ١٥٠٠٠ جنيه، وقد سددت القيمة على الصورة التالية :

٥٠٠٠ جنيه نقدا فى تاريخ البيع.

٤٠٠٠ جنيه قيمة كمبيالة قبلها على أبو جريشة لصالح منشأة هادى خشبه وتستحق الدفع فى ١٩٩٩/٩/٣٠

٦٠٠٠ جنيه قيمة سند أذنى قبله المشترى يستحق الدفع فى ١٩٩٩/١٢/٣١ . وقد قامت منشأة السعادة بتحويل الكمبيالة الأولى لشركة الدلتا التجارية سدادا لجزء من المستحق لهم، أما السند الأذنى فقد أودع ببنك الاسكندرية لضمان السحب على المكشوف الذى قامت المنشأة بسحبه وقدره ٥٠٠ جنيه، وتبلغ فوائد هذا السحب ١٢ ٪ سنويا.

فبفرض أن الكمبيالة والسند الأذنى قد سددا فى ميعاد استحقاقهم.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى دفاتر البائع والمشترى.

التطبيق الرابع :

فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩ كان رصيد حساب أوراق القبض فى الميزانية العمومية لمحلات نادر السيد ١٠٠٠٠٠ جنيه، ويمثل هذا الحساب فى كمبيالتين على النحو التالى :

(أ) كمبيالة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تستحق فى ٣٠ ابريل سنة ١٩٩٩ على شهاب.

(ب) كمبيالة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تستحق فى ٣٠ يونيـو سنة ١٩٩٩ على سـعيد.

وبالإضافة إلى ذلك فقد كان هناك ملاحظة بالميزانية تفيد وجود كمبيالة مخصومة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وهى الكمبيالة التى كانت مسحوبة على محلات عزيز والتى تستحق الدفع فى ١٩٩٩/٥/٣١.

وفيـمـايلى بعض العـمليات التى تمت خـلال سنة ١٩٩٩ بالنسبـة لتلك الكمبيالات.

بالنسبة للكمبيالات الأولى طلب المسحوب عليه دفع قيمتها فى أول فبراير سنة ١٩٩٩ مقابل الحصول على فائدة بمعدل ١٢٪. وقد تم تنفيذ الاتفاقية - أما الكمبيالة الثانية فقد رفض سعيد دفعها فى ميعاد الاستحقاق وتم إجراء البروتستو الذى بلغت تكاليفه ٢٠ جنيه، وفى اليوم التالى قبل المسحوب عليه كمبيالة جديدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور، ودفع باقى المستحق نقدا، وقد تم الاتفاق على إضافة فائدة بمعدل ١٢٪ سنويا على المبالغ المؤجله.

أما بالنسبة للكمبيالة الثالثة (المخصومة) فقد وصل أشعار من البنك يفيد توقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها ويفيد قيام البنك باجراء البرتستو اللازم والذى بلغت تكاليفه ١٥ جنيه.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى دفاتر محلات نادر السيد.

التطبيق الخامس :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها محلات شاهين فيما يتعلق بالأوراق التجارية وذلك عن الثلاثة شهور المنتهية فى ١٩٩٩/٣/٢١.

باعت محلات شاهين فى أول يناير سنة ١٩٩٩ أخشاب بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمحلات حمادة. كما باعت بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لمحلات الكاس، وقد دفع حمادة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقدا وقبل كمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور بالمبلغ المتبقى عليه. وقد أرسلت تلك الكمبيالة البنك للتحصيل أما بالنسبة لمحلات مجاهد فقدت دفعت مبلغ ١٠٠٠ جنيه نقدا. وحولت الباقى كمبياله على سعيد تستحق الدفع بعد أربعة شهور.

فى أول فبراير سنة ١٩٩٩ اشترت محلات شاهين من محلات البشبيشى بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه سددت منها ١٠٠٠٠ جنيه نقدا فى نفس التاريخ

وحولت للبائع الكمبيالة المسحوبة على العميل حمادة.

وعند استحقاق الورقة المسحوبة على سعيد توقف عن الدفع وبلغت مصاريف البروتستو على هذه الكمبيالة ٢٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع محلات الكاس على دفع المصاريف ونصف القيمة نقدا وتقبل بالباقى كمبيالة تستحق بعد ستة شهور بعد إضافة فوائد بمعدل ١٢٪ سنويا.

كما رفض العميل حمادة سداد الكمبيالة المستحقة عليه وبلغت مصاريف البروتستو عليها ٣٠ جنيه وقد تم الاتفاق على إشهار إفلاسة وبلغ نصيب الجنيه من التصفية ٥٠ قرش، وقد تم دفع القيمة بالكامل لمحلات البشبيشى.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى دفاتر محلات شاهين وتصوير الحسابات الخاصة بها.

التطبيق السادس :

فى ٩٩/٧/١ باعت منشأة الياسمين بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه للعميل كريم، وقد تم الاتفاق مع العميل على تأجيل دفع ثمن البضاعة لمدة سنة مقابل تحميله بفائدة ١٢٪ سنوياً و الحصول بثمن البيع والفائدة على كمبيالة.

وفى ١٩٩٩/١٠/١ إحتاجت المنشأة إلى أموال سائلة فقامت بخصم تلك الورقة لدى البنك بسعر خصم قدره ١٢٪ سنويا، فبفرض أن العميل كريم قام بسداد قيمة الورقة فى تاريخ استحقاقها.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى يومية المنشأة وتوضيح تأثير عمليات أوراق القبض على الحسابات الختامية والميزانية المعدة فى نهاية سنة ١٩٩٩.

التطبيق السابع :

فى أول ابريل سنة ١٩٩٨ باعت منشأة شمال التحرير بضاعة إلى العميل راغب بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقد تم الاتفاق على تأجيل دفع الثمن المستحق لمدة عام مقابل فائدة قدرها ١٢٪ سنويا والحصول على ورقة تجارية بالمبلغ. وبعد ثلاثة شهور احتاجت المنشأة إلى أموال سائلة فقامت بخصم تلك الورقة لدى أحد البنوك بسعر خصم قدره ١٥٪ سنويا.

وفى تاريخ استحقاق تلك الورقة رفض المسحوب عليه دفع قيمتها، وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم والذى بلغت تكاليفه ٥٠ جنيه خصمها البنك من حساب المنشأة.

وقد تقدم العميل بعرض الاتفاق التالى :

١- سداد نصف قيمة الكمبيالة ومصاريف البروتستو نقدا.

٢- تأجيل دفع النصف الآخر لمدة عام مقابل فائدة قدرها ١٥ ٪ سنويا، والحصول على ورقة جديدة بالقيمة مضافا إليها الفائدة.

وقد وافقت المنشأة على طلبات العميل راغب.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة شمال التحرير وبيان تأثيرها على الحسابات الختامية والميزانية المعدة فى نهاية سنة ١٩٩٨ وفى نهاية ١٩٩٩ .

التطبيق الثامن :

فى أول اكتوبر سنة ١٩٩٩ باعت منشأة القاهر بضاعة إلى منشأة الظافر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد قبل المشترى كمبيالة بالمبلغ فى نفس اليوم تستحق بعد ستة شهور. كما باعت المنشأة فى نفس اليوم بضاعة للعميل سعيد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه الذى قبل هو الآخر كمبيالة تستحق بعد ستة شهور، وقد تم الاتفاق مع هذا العميل على إضافة فائدة على الرصيد المستحق عليه بمعدل قدره ١٢ ٪ سنويا، أى أن قيمة الكمبيالة بلغت ٥٠٣٠٠ جنيه.

وفى نفس اليوم قامت منشأة القاهر بخصم هاتين الكمبيالتين لدى بنك اسكندرية بمعدل خصم قدره ١٥ ٪ سنويا.

وفى ١٩٩٩/١١/١ قامت المنشأة بشراء بضاعة من محلات الناصر بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه. وقد تم الاتفاق مع المورد على تأجيل المبلغ لمدة ستة شهور بفائدة ١٢ ٪ سنويا تضاف على قيمة الكمبيالة التى ستحرر لصالحه.

وفى تاريخ استحقاق أوراق القبض قام العميل سعيد بسداد المستحق عليه، أما العميل منصور فقد رفض سداد قيمة الكمبيالة، وقد تم الاتفاق معه على تجديدها بكمبيالة أخرى تستحق بعد ثلاثة شهور بعد تحميله بفائدة بمعدل قدره ١٥ ٪ سنويا.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى يومية منشأة القاهر التجارية.

التطبيق التاسع :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الياسمين التجارية خلال الثلاثة شهور الأخيرة من سنة ١٩٩٩.

١- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/١٠/١ بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه، منها ٥٠٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقى على الحساب من محلات الصفا بشروط ١٠/٢ - ص٣٠.

٢- فى ١٩٩٩/١٠/٥ اشترت المنشأة بعض المهمات المكتبية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وحصلت على خصم قدره ١٠٪، وسددت المستحق عليها نقدا.

٣- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١٠/١٠، بضاعة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ونصف هذه المبيعات نقدا والنصف الآخر على الحساب لمحلات السعادة بشروط ١٠/٤ - ص ٣٠.

٤- فى ١٩٩٩/١٠/١٠، سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمنشأة حازمكو نقدا، وحررت بالمبلغ المتبقى لهم ورقة دفع تستحق بعد شهر.

٦- فى تاريخ استحقاق ورقة الدفع المحررة لصالح منشأة الصفا لم يتوافر لدى المنشأة السيولة اللازمة لسدادها وبالتالى توقفت عن السداد، وقام المورد بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ١٠٠٠٠ جنيه.

٧- تم الاتفاق مع المورد فى ١٩٩٩/١١/١٥، على سداد مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ومصاريف البروتستو نقدا، وتحرير ورقة دفع جديدة، بالمبلغ المتبقى بعد اضافة فوائد تجديد قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه.

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

التطبيق العاشر :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة حمادة التجارية خلال الثلاثة شهور الأخيرة من سنة ١٩٩٩.

١- اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه نصفها نقدا والنصف الآخر على الحساب من محلات ايمن شوقى بشروط ١٠/٢ - ص٣٠ فى يوم ١٩٩٩/١٠/١.

٢- باعت المنشأة فى ١٩٩٩٥/١٠/٥ بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه (تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه) نصفها نقداً والنصف الآخر على الحساب لمحلات الغندور بشروط ١٠/٣/ - ص٣٠.

٣- فى ١٩٩٩/١٠/٩ سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمحلات ايمن شوقى وقدمت بالباقى ورقة دفع تستحق بعد شهرين.

٤- فى ١٩٩٩/١٠/١٤ سددت محلات الغندور نصف المستحق عليها وقدمت بالباقى ورقة دفع تستحق بعد شهرين.

٥- خصمت المنشأة ورقة القبض السابقة فى نفس اليوم وبلغ الخصم المستحق عليها ١٢٪ سنويا.

٦- اشترت المنشأة أثاث فى ١٩٩٩/١٠/١٥ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ وسددت المستحق عليها مقابل هذه العملية بعد ثلاثة أيام.

٧- فى تاريخ استحقاق ورقة القبض ١٩٩٩/١١/١٤ رفض المسحوب عليه سداد قيمتها وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ٥٠٠ جنيه.

٨- اتفقت المنشأة مع المسحوب عليه (محلات الغندور) على سداد نصف قيمة ورقة القبض ومصاريف البروتستو نقدا، وتأجيل سداد الباقى لمدة شهر مقابل فوائد تجديد قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

٩- سددت المنشأة ورقة الدفع المستحقة عليها محلات ايمن شوقى فى تاريخ الاستحقاق.

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر منشأة حمادة.

الفصل الحادى عشر :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الصفا التجارية خلال الثلاثة شهور الأولى من سنة ١٩٩٩.

١- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب فى ١٩٩٩/١/١ من شركة النجاح التجارية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٣٠، وسددت نصف قيمة المشتريات فى نفس اليوم.

٢- باعت المنشأة فى يوم ١٩٩٩/١/٥ بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص٣٠ لمنشأة الفتح التجارية.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٠ سددت العملاء (شركة الفتح) نصف المستحق عليهم من المبيعات السابقة، وقدموا للمنشأة ورقة قبض بالمبلغ المتبقى عليهم وتستحق تلك الورقة بعد شرين.

٤- فى ١٩٩٩/١/١٥ سددت المنشأة باقى المستحق بها لشركة النجاح.

٥- حولت المنشأة فى يوم ١٩٩٩/١/١٦ ورقة القبض المستلمة من شركة الفتح فى ١٩٩٩/١/١٠ لاحد الموردين سدادا لحسابه.

٦- فى تاريخ استحقاق الورقة رفضت شركة النجاح سداد قيمتها وقام المورد باجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ٢٥٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق مع الشركة المذكورة على سداد مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف البروتستو نقدا، وتقديم ورقة قبض جديدة تستحق بعد ثلاثة شهور بعد تحميل العميل بفوائد تجديد

قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه. فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

التطبيق الثانى عشر :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال الثلاث شهور الأولى من سنة ١٩٩٩

١- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/١/١ بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٣٠. وسددت نصف قيمة هذه الفاتورة فى نفس اليوم وحصلت على الخصم المقرر.

٢- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٥ بضاعة تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه لمنشأة السعادة بشروط ١٠/٣ - ص٣٠. وقد سدد العملاء نصف المستحق عليهم فى نفس اليوم، والباقى يسدد عن طريق تحرير كمبيالة بعد شهرين.

٣- فى ١٩٩٩/١/٦ ورقة القبض التى حصلت عليها من منشأة السعادة للبنك للتحصيل، وقد بلغت مصاريف التحصيل ٥٠٠ جنيه.

٤- أرسلت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٧ ورقة القبض التى حصلت عليها من منشأة السعادة للبنك للتحصيل، وقد بلغت مصاريف التحصيل ٥٠٠ جنيه.

٥- فى تاريخ استحقاق ورقة القبض السابقة رفض المسحوب عليه سداد قيمتها وقام البنك بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ١٠٠٠ جنيه.

٦- تم الاتفاق فى ١٩٩٩/١/١٠ مع العميل مقدم الورقة التجارية على سداد مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه نقدا بالإضافة إلى مصاريف البروتستو، مع تقديم كمبيالة جديدة بباقى المبلغ بعد إضافة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فوائد تجديد أوراق قبض.

فاذا علمت أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.

التطبيق الثالث عشر :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها إحدى المنشآت التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩.

١- بلغت المبيعات الشهرية الآجلة ٤٢٧٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء ٤١٤٣١٠ جنيه، منها ٢٠٠٠٠٠ جنيه نقدا، والباقى أوراق قبض.

٢- خصمت المنشأة أوراق تجارية قدرها ١٥٠٠٠٠ جنيه، وبلغ الخصم المستحق عليها عن ثلاثة شهور ٩٠٠٠ جنيه ، وقد رفض بعض مدينى الأوراق التجارية المخصومة منذ مدة سداد ماقيمته ٧٥٠٠٠ جنيه عندما حل ميعاد استحقاقها، وقد تم الاتفاق مع هؤلاء العملاء على تجديد تلك الأوراق لمدة شهرين بعد تحميلهم بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه فوائد تجديد.

٣- حولت المنشأة أوراق تجارية قيمتها ٣٥٠٠٠ جنيه سدادا لحسابات بعض الموردين.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى دفاتر تلك المنشأة.

التطبيق الرابع عشر :

فيمايلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩ ، والمطلوب إعداد قيود اليومية لتلك العمليات فى شكل مقارن فى حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدورى:

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات العروبة بشروط ١٠/٢-ص٣٠ بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وسددت نصف القيمة نقدا فى نفس اليوم.

٢- فى ١٩٩٩/١/١٠ ردت المنشأة إلى محلات العروبة بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وحصلت على سماح على باقى البضاعة قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/١/١٥ سددت المنشأة نصف المستحق عليها لمحلات العروبة نقدا وحررت بالباقى ورقة دفع تستحق بعد شهر.

٤- فى تاريخ استحقاقى ورقة الدفع رفضت المنشأة سداد قيمتها، وقامت منشأة العروبة بإجراء البروتستو اللازم الذى بلغت تكاليفه ٥٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق معهم على سداد مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بالإضافة إلى مصاريف البروتستو نقدا، وورقة دفع جديدة بباقى المبلغ المستحق، وتستحق الدفع بعد شهر على أن تتحمل المنشأة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فوائد تجديد.

الباب الرابع

تصميم النظام المحاسبي وطرق المحاسبة

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الفصل العاشر

في

تصميم النظام المحاسبي المتكامل

واليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية

١ - مقدمة

تختلف النظم المحاسبية من منشأة إلى أخرى وفق الوسائل المستخدمة فى تشغيل البيانات المحاسبية، وفى هذا الصدد نجد النظم المحاسبية اليدوية التى تعتمد على الأفراد والمحاسبين فى تشغيل البيانات، والنظم المحاسبية الآلية التى تعتمد على الآلات فى تشغيل البيانات، والنظم المحاسبية الآلية التى تعتمد على الحاسبات الإلكترونية فى تشغيل وتخزين البيانات المحاسبية. وعموماً فإنه لابد أن يتفق النظام المحاسبى مع إحتياجات المنشأة وظروفها وحجم العمل بها. إن عملية تصميم أى نظام محاسبى تبدأ عادة بدراسة إحتياجاتها المنشأة وحجم عملياتها وبالتالى وضع النظام الذى يكفل تلبية إحتياجاتها وتحديد وسائل تشغيل البيانات الملائمة بالنسبة لظروف المنشأة، ذلك لأنه ليس معقولا تصميم نظام محاسبى يعتمد على التشغيل الإلكترونى للبيانات لمنشأة فردية صغيرة الحجم. ومن الضرورى عند تصميم أى نظام محاسبى الموائمة بين مايحققه النظام من منافع متمثلة فى توفير المعلومات الملائمة فى الوقت الملائم وبين ما يتطلبه تصميم وإدارة هذا النظام من تكاليف وأعباء. وينبغى عموما أن تكون منافع النظام المحاسبى أكبر مما يتطلبه من جهد وتكلفة.

وتفترض معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أن لدى كل منشأة نظام محاسبى قائم يسمح بتجميع واسترجاع وتوصيل عناصر المعلومات الملائمة، سواء كان النظام يعمل يدوياً أو آلياً. وبالتالى فإنه فى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، سيكون لكل منشأة الحرية فى تصميم وتشغيل النظام المحاسبى الذى يناسب ظروفها واحتياجاتها.

وتعتبر دراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية أساسية فى مراحل التعليم الأولى للمحاسبة، ذلك لأنه ينبغى الإلمام بتلك الأنظمة حتى يمكن بعد ذلك الإلمام بالأنظمة الآلية أو الإلكترونية. إن النظم الآلية أو الإلكترونية تختلف عن النظم اليدوية فقط فى وسائل تشغيل البيانات للحصول على نتائج التشغيل بسرعة عما لو تم هذا التشغيل يدويا. وسنقوم فى هذا الفصل بدراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية بالتفصيل وسنوضح الدفاتر التى تستخدم فى تسجيل العمليات التى تقوم بها المنشأة بصورة عملية، ونبين القيود التحليلية فى هذه الدفاتر، والقيود الإجمالية ونوضح الارتباط بين القيود التحليلية والقيود الإجمالية، ونبين كيف تتحقق الرقابة المحاسبية بناء على ذلك. وسنعرض فى نهاية الفصل لفكرة مبسطة عن النظم المحاسبية الآلية والإلكترونية تاركين تفاصيل هذا الموضوع لمراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن معظم المشروعات فى الحياة العملية تقوم بعدد من العمليات المتكررة مثال ذلك عمليات البيع الآجل، وعمليات الشراء الآجل، وعمليات المدفوعات النقدية، وعمليات المقبوضات النقدية. ويتطلب التشغيل الكفء للنظام المحاسبى تجميع العمليات المتشابهة وإستخدام دفتر يومية خاص بكل مجموعة من تلك العمليات. ويؤدى تقسيم عمليات المشروع إلى مجموعات متشابهة وتخصيص دفتر يومية لتسجيل كل مجموعة من العمليات إلى تخفيض حجم القيود التى ستجرى فى دفتر اليومية بشكل كبير نظرا لأن

التفاصيل ستظهر فى اليومية المساعدة ومجاميع العمليات المتكررة هى التى سيجرى بها قيود فى دفتر اليومية الرئيسى للمنشأة. كما أن هذا الأسلوب فى تشغيل البيانات يساعد على تقسيم العمل نظراً لأن كل يومية سيكون لها غرض محدد ويمكن أن يحتفظ كل محاسب أو أكثر بيومية معينة وفقا لحجم العمل بالمنشأة.

وتنقسم الغالبية العظمى من العمليات ربما ٩٠٪ أو ٩٥٪ من عمليات المنشآت التجارية بصفة عامة إلى ستة أنواع، ونوضح فيما يلى أنواع تلك العمليات واليوميات المتخصصة التى تستخدم لتسجيل كل نوع من تلك الأنواع من العمليات :

نوع العمليات	اسم اليومية الخاصة
مبيعات بضاعة على الحساب	يومية المبيعات
شراء بضاعة على الحساب	يومية المشتريات
تحصيل نقدية	يومية المتحصلات النقدية
سداد نقدية	يومية المدفوعات النقدية
الحصول على أوراق قبض	يومية أوراق قبض
تحرير أوراق دفع للموردين	يومية أوراق الدفع

وقد نجد فى بعض المنشآت الكبيرة نوعين آخرين من العمليات هما عمليات رد بضاعة من العملاء، ويخصص لها دفتر خاص يطلق عليه يومية مردودات المبيعات، وعمليات رد بضاعة للموردين، ويخصص لها دفتر يومية مردودات المشتريات، وذلك إذا كان حجم تلك العمليات متكررا بشكل يبرر الاحتفاظ بدفتر مستقل لكل منها.

وبالإضافة إلى هذه اليوميات الستة أو الثمانية حسب الأحوال فإن المنشأة تحتفظ بدفتر يومية عامة لتسجيل العمليات التى لاتنتمى إلى أى مجموعة من

تلك المجموعات من العمليات. وقد سبق أن تعرضنا لدفتر اليومية العامة، ويطلق عليه يومية عامة لتمييزه عن غيره من اليوميات الخاصة التى سنتعرض لها بالدراسة فى هذا الفصل.

وبالإضافة إلى الدفاتر السابقة فإن معظم المنشآت تستخدم عدداً آخر من الدفاتر التحليلية التى تستخدم فى تحليل البيانات الإجمالية التى تظهر فى دفتر الأستاذ العام، مثال ذلك السجلات التحليلية للأصول طويلة الأجل، حيث يظهر فيه صفحة لكل مفردة من مفردات الأصول طويلة الأجل، ودفتر تحليل المصاريف العمومية، وسجل الأجور الذى يوضح تفاصيل الأجر بالنسبة لكل عامل أو مستخدم فى المنشأة.

وسنعرض فى هذا الفصل لجميع تلك الدفاتر ونبين كيفية القيد فى كل منها وعلاقة كل منهما بدفتر اليومية العامة والأستاذ العام، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢- يومية المبيعات :

سنعرض أولا لشكل يومية المبيعات ونوضح كيفية القيد بها ومزايا استخدامها على أن نعرض بعد ذلك للقيود الإجمالية والقيود التحليلية المتعلقة بالمبيعات ونبين كيفية تحقيق الرقابة المحاسبية على عمليات البيع الآجل.

٢-١- شكل يومية المبيعات وكيفية القيد بها :

يومية المبيعات هى بمثابة دفتر ذو خانات متعددة توضح التفاصيل المتعلقة بعمليات البيع، ويختلف شكل هذا الدفتر من منشأة إلى أخرى إلا أن هناك معلومات أساسية ينبغى أن يشتمل عليها أو يوضحها هذا الدفتر، وهذه المعلومات هى أساسا تاريخ إتمام صفقه البيع ورقم فاتورة البيع، واسم العميل المباع له البضاعة، ومبلغ المبيعات، وشروط البيع والائتمان. وتكون هذه المعلومات موجودة عادة فى فاتورة البيع التى تستخدم صورة منها للقيد فى دفتر يومية المبيعات الذى يظهر على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية بافتراض أن المنشأة قامت بعمليات البيع الآجل المذكورة فى هذا الدفتر.

يومية المبيعات **صفحة رقم ١**

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	شروط الائتمان	√ *	اجمالى المبيعات	تحليل المبيعات		
						صنف أ	صنف ب	صنف جـ
١٩٩٩								
٢ يناير	محمد نصر	٩٩/١			٨٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	
٣ يناير	محمد عمر حسن	٩٩/٢			٧٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠	
٤ يناير	خورشيد مصطفى	٩٩/٣			٣٥٠٠	ـــــ	ـــــ	٣٥٠٠
٥ يناير	محمد الطباخ	٩٩/٤			١٢٣٠٠	٥٣٠٠		٧٠٠٠
٦ يناير	سعيد الفرارجى	٩٩/٥			٧٢٠٠	ـــــ	٥٢٠٠	٢٠٠٠
١١ يناير	سمير رضوان	٩٩/٦			٤٦٠٠	٢٠٠٠	٢٦٠٠	
١٩ يناير	سعيد عيد	٩٩/٧			٩٩٠٠	٦٤٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠
					٥٢٥٠٠			
					(٣) (٦٠)			

* هذه الخانة مخصصة للتأشير فيها بما يفيد الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد العملاء .

وتوضح يومية المبيعات السابقة الحد الأدنى من البيانات المتعلقة بالمبيعات، ويمكن أن يضاف إليها أى بيانات أخرى قد ترى المنشأة إضافتها، ويلاحظ أن خانة شروط الائتمان يمكن تجاهلها إذا كانت شروط البيع والائتمان واحدة بالنسبة لجميع العملاء ولتكن مثلا ٢/١٠ –ص ٣٠. أما إذا كانت شروط الائتمان مختلفة بالنسبة لكل عميل أو لكل مجموعة من العملاء فإنه من الضرورى أن يشتمل دفتر يومية المبيعات على هذه الخانة. وتجدر الإشارة إلى أن مبيعات البضاعة التى تتعامل فيها المنشأة هى التى تسجل فى دفتر يومية المبيعات، أما مبيعات الأصول الأخرى فتسجل فى دفتر اليومية العامة. ومن ناحية أخرى فإن ما يسجل فى دفتر يومية المبيعات هو المبيعات الآجلة فقط أما المبيعات النقدية فتسجل فى دفتر يومية المتحصلات النقدية على نحو ما سنرى بعد قليل.

ويحقق استخدام دفتر يومية المبيعات المزايا التالية :

١ – توفير الجهد والوقت المتعلق بعمليات التسجيل نتيجة تسجيل كل عملية بيع فى سطر واحد من سطور دفتر يومية المبيعات بدلا من تسجيل عملية البيع بجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات دائنا عند استخدام دفتر اليومية العادى. ويرجع السبب فى تسجيل عملية البيع فى سطر واحد بدفتر يومية المبيعات إلى أن التسجيل فى هذا الدفتر يقتصر على جعل حساب العميل مدينا أما الطرف الآخر للقيد وهو جعل حساب المبيعات دائنا فهو معروف نظراً لأن كل ما يسجل فى هذا الدفتر هو مبيعات آجلة فقط. ومن ناحية أخرى فإن التسجيل فى دفتر يومية المبيعات لايحتاج إلى أى شرح، وفى حالة الاحتياج إلى مثل هذه المعلومات فإنه يمكن الرجوع إلى صورة فاتورة البيع.

ونظرا لأن المشروع يقوم بمئات أو ربما آلاف عمليات البيع فإن الوفر فى الجهد والوقت الناتج عن استخدام دفتر يومية المبيعات يكون كبيرا فى الحياة العملية.

٢- استخدام دفتر يومية المبيعات بالصورة السابقة يسهل عملية الترحيل يوميا إلى الحسابات الشخصية للعملاء، وذلك حتى يمكن معرفة مركز كل عميل يوميا، وتكون هذه المعرفة أساسية لاتخاذ كثير من القرارات المتعلقة بحركة التحصيل من العملاء، ومنح الائتمان إليهم. ويلاحظ أن هناك خانة خاصة فى دفتر يومية المبيعات مخصصة لوضع إشارة أمام كل رقم بها تفيد ترحيل هذا الرقم إلى الحساب الخاص للعميل، وعادة توضع علامة √ فى هذه الخانة كمؤشر على أن عملية الترحيل تمت.

٣- ومن المزايا الأخرى التى يحققها استخدام دفتر يومية المبيعات الاقتصار على ترحيل المبيعات الآجلة إلى الحساب الخاص بها بدفتر الأستاذ العام شهريا أو على فترات دورية، بدلا من ترحيل البيانات المتعلقة بهذه العمليات بعد كل عملية بيع، ولاشك أن هذا يؤدى إلى توفير كثير من الجهد والوقت المتعلق بعملية الترحيل.

ويتضح من دفتر يومية المبيعات السابق عرضه أن مجموع المبيعات الشهرية بلغ ٥٢٥٠٠ جنيه، ويرحل هذا المبلغ إلى جانب الدائن من حساب المبيعات (حساب رقم ٦٠ فى دفتر الاستاذ العام*) كما يرحل هذا المبلغ أيضا إلى حساب العملاء الاجمالى فى دفتر الأستاذ العام (حساب رقم ٢ فى دفتر

* يعتبر حساب المبيعات أول حسابات الإيرادات فى المنشآت التجارية.

الأستاذ العام). ويتم عادة كتابة أرقام تلك الحسابات أسفل خانة اجمالى المبيعات بدفتر اليومية، وذلك إشارة إلى ترحيل هذا المجموع إلى تلك الحسابات. وسنوضح العلاقة بين دفتر يومية المبيعات والحسابات التحليلية للعملاء والحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام فى الجزء التالى.

٢-ب- دفتر أستاذ العملاء وحساب إجمالى العملاء :

سبق أن ذكرنا فى الجزء الأول أن العمليات المتعلقة بالعملاء ترحل إلى حساب واحد فقط هو حساب العملاء (أو حساب إجمالى العملاء). ويترتب على هذا الإجراء أنه لن يكون من السهل معرفة الرصيد المستحق على عميل معين. ويجرى العمل فى الحياة العملية على إحتفاظ المنشأة بحساب لكل عميل من العملاء الذى تتعامل معهم المنشأة وذلك لمعرفة مركز كل عميل من هؤلاء العملاء، فإذا كانت المنشأة تتعامل مع ٥٠٠٠ عميل فإن هذا يتطلب وجود ٥٠٠٠ حساب لكل منهم حساب خاص به. وليس من المتصور أن تدرج كل هذه الحسابات بدفتر الأستاذ العام للمنشأة مع باقى عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات، ذلك لأن إدراج تلك الحسابات بدفتر الأستاذ العام سيجعل هذا الدفتر غير مرتب وغير منظم، وسيجعل عملية الترحيل إلى هذا الدفتر فى منتهى الصعوبة. ومن ناحية أخرى فإن ميزان المراجعة المستخرج من هذا الدفتر الذى سيشتمل على هذا العدد الكبير من الحسابات سيكون ميزان كبير للغاية، كما أنه فى حالة وجود فرق بين مجموع جانبى الميزان سيكون من الصعب البحث عن أسباب هذا الفرق وتصحيحة. ولكل هذه الأسباب فإنه ليس من المرغوب فيه أن تدرج هذه الحسابات المتعددة للعملاء والموردين فى دفتر الأستاذ الأصلى، ويكمن الحل البسيط لتلك المشكلة فى تقسيم دفتر الأستاذ إلى دفاتر أستاذ مستقلة عديدة.

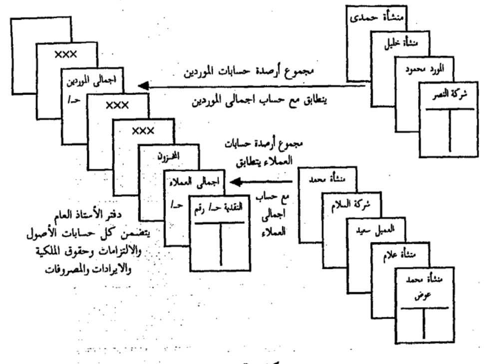
ففى مشروع به عدد كبير من حسابات العملاء والموردين، فإنه يمكن تقسيم دفتر الأستاذ إلى ثلاثة دفاتر مستقلة. وتوضع كل الحسابات مع العملاء

فى نظام أبجدى فى دفتر مستقل يطلق عليه اصطلاح سجل العملاء Accounts Receivable ledger كما توضح كل الحسابات مع الموردين فى ترتيب أبجدى فى سجل آخر يطلق عليه دفتر أستاذ الموردين Accounts Payable Ledger . وفى الحالات التى تتعدد فيها حسابات أخرى بشكل كبير مثل حساب السيارات وحساب الآلات أو حساب المبانى أو حساب المصاريف العمومية، فإنه يمكن أن يكون هناك دفتر أستاذ مستقل لكل حساب من هذه الحسابات المتعددة. ويطلق على هذه الدفاتر التى تشتمل على الحسابات التحليلية اصطلاح دفاتر الأستاذ المساعدة ذلك لأنها تدعم دفتر الأستاذ الرئيسى من ناحية، كما أنه يتم مراقبتها عن طريق دفتر الأستاذ الأصلى من ناحية أخرى.

وبعد فصل حسابات العملاء فى دفتر أستاذ فرعى وحسابات الموردين فى دفتر أستاذ فرعى آخر، وغير ذلك من الحسابات فى دفاتر أستاذ خاصة بها، فان دفتر الأستاذ الأصلى سيطلق عليه دفتر الأستاذ العام وذلك لتمييزه عن دفاتر الأستاذ المساعدة. وحتى يستمر دفتر الأستاذ العام فى حالة توازن فإنه عند وضع الحسابات التحليلية للعملاء والموردين وغيرها فى دفاتر أستاذ فرعية خاصة بها ينبغى أن نستمر فى الاحتفاظ بحساب مراقبة اجمالى يطلق عليه حساب إجمالى عملاء وحساب مراقبة إجمالى للموردين وحساب إجمالى آخر لأى عناصر تحليلية محولة إلى دفتر أستاذ مساعد خاص بها. ويظهر حساب إجمالى العملاء على سبيل المثال مجموع الأرصدة المستحقة على جميع العملاء. وبعبارة أخرى فإن هذا الحساب الرقابى الفردى فى دفتر الأستاذ العام يحل محل حسابات العملاء المتعددين الذى حولوا إلى دفتر أستاذ مساعد خاص بهم. ويؤدى هذا الإجراء بطبيعة الحال إلى استمرار حالة التوازن بالنسبة لدفتر الأستاذ العام نظرا لأن الحسابات الإجمالية تمثل مجموع الحسابات التحليلية المحولة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة الخاصة بكل منها. وتجدر

الاشارة إلى أن تطابق حساب إجمالى العملاء مع مجموع حسابات العملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما أن تطابق حساب إجمالى الموردين مع الحسابات التحليلية للموردين فى دفتر الأستاذ المساعد للموردين يوفر تأكيدا على دقة الترحيل إلى كل من دفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ودفتر الأستاذ المساعد للموردين.

ويوضح الشكل التالى علاقة دفاتر الأستاذ المساعدة بحسابات الرقابة الإجمالية بدفتر الأستاذ العام.



شكل رقم ١

يوضح العلاقة بين دفاتر الأستاذ المساعدة والحسابات

الاجمالية بدفتر الأستاذ العام

ويتضح من الشكل السابق أن الحسابات التحليلية الموجودة فى دفتر أستاذ مساعد العملاء يقابلها حساب إجمالى واحد فى دفتر الأستاذ العام هو حساب إجمالى العملاء، ويعادل رصيده فى أى لحظة مجموع الأرصدة التحليلية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء. كما أن الحسابات التحليلية للموردين يقابلها حساب إجمالى واحد هو حساب إجمالى الموردين يعادل رصيده مجموع الأرصدة التحليلية للموردين فى دفتر الأستاذ المساعد. وبناء على هذا التطابق بين أرصدة الحسابات الإجمالية بدفتر الأستاذ العام والحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعدة فإنه يمكن إعداد ميزان المراجعة من دفتر الأستاذ العام وحده.

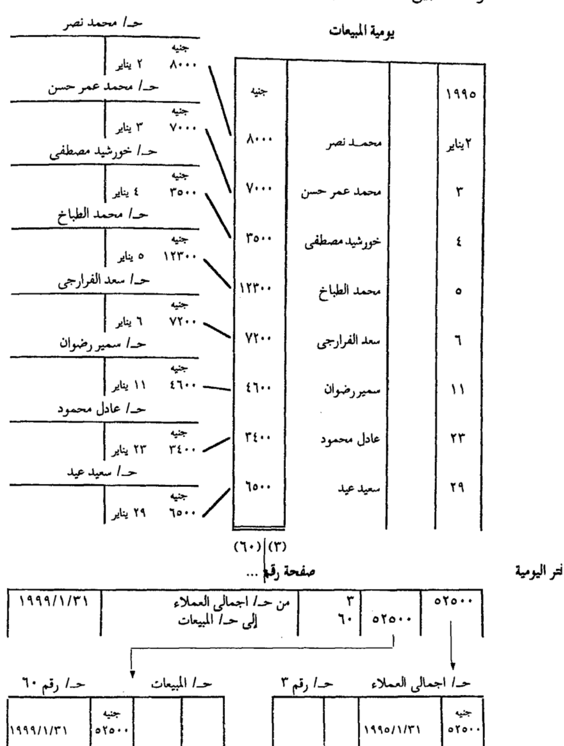
ويتم ترحيل مديونية كل عميل يوما بيوم من واقع دفتر يومية المبيعات إلى الحساب الخاص بالعميل فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويوضع أمام كل مبلغ وارد فى دفتر يومية المبيعات إشارة تفيد ترحيل المبلغ إلى حساب العميل. وفى نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية المبيعات ويجرى قيد يومية شهرى بمجموع هذا الدفتر والذى يمثل المبيعات الآجلة التى حدثت خلال الشهر، ويظهر هذا القيد بالنسبة للمثال المعروض فى بداية هذا الفصل على الصورة التالية :

دفتر اليومية   صفحة رقم ...

٥٢٥٠٠		٣	من حـ/ إجمالى العملاء	١/٣١
	٥٢٥٠٠	٦٠	إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات المبيعات الآجلة الشهرية من واقع مجاميع دفتر يومية المبيعات.	

ويرحل هذا القيد إلى الجانب المدين من حساب إجمالى العملاء وإلى الجانب الدائن من حساب المبيعات فى دفتر الأستاذ العام. وبناء على ذلك فإن رصيد حساب إجمالى العملاء سيتعادل مع مجموع الأرصدة الخاصة بالعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويوضح الشكل التالى الترحيل يوميا

إلى حسابات العملاء والترحيل فى نهاية الشهر إلى الحسابات الإجمالية والعلاقة بين الحسابات الإجمالية والحسابات الفرعية.



واضح من هذا الشكل العلاقة بين دفتر يومية المبيعات ودفتر الأستاذ المساعد للعملاء، وأيضا الترحيل اليومى للحسابات الفرعية للعملاء والترحيل الشهرى لحساب إجمالى العملاء. ويجرى العمل فى معظم المشروعات على مطابقة الأرصدة التحليلية للعملاء من واقع دفتر أستاذ مساعد العملاء بالرصيد الإجمالى للعملاء من واقع دفتر الأستاذ العام وذلك على فترات دورية، ذلك لأن هذه المطابقة قد يترتب عليها اكتشاف بعض أخطاء الترحيل أو الترصيد وغيرها من الأخطاء التى تعمل المطابقة على تصحيحها. وتتحقق هذه المطابقة عن طريق إعداد كشف بأرصدة الحسابات الموجودة فى دفتر أستاذ مساعد العملاء ووضع الرصيد الإجمالى لهؤلاء العملاء فى نفس الكشف وتحقيق المطابقة، وأحيانا يطلق على هذا الكشف ميزان مراجعة أستاذ العملاء. ويفيد وجود هذه الكشوف على فترات دورية الإدارة فى متابعة حركة تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء.

٢-جـ- مردودات ومسموحات المبيعات :

ذكرنا فى الجزء السابق من هذا الفصل أن تعدد عمليات البيع لأجل حتم ضرورة استخدام دفتر يومية خاص بها وليس من الضرورى أن يترتب على تعدد عمليات البيع الآجل تعدد عمليات المردودات والمسموحات المتعلقة بها. إن عمليات المردودات والمسموحات تكون عادة عمليات محدودة وغير متكررة ولهذا فإن هذه العمليات تعالج مباشرة فى دفتر اليومية العامة. وقد سبق أن بينا أنه ينبغى أن يعد إشعار إضافة للعميل بقيمة المردودات أو المسموحات، وتستخدم صورة هذه الاشعار كمستند للقيد فى الحساب الشخصى للعميل فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويتم الترحيل إلى حساب إجمالى العملاء وإلى حساب مردودات ومسموحات المبيعات من واقع القيود الخاصة بتلك العمليات فى دفتر اليومية العامة.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المبيعات متكررة بصورة تبرر الاحتفاظ بدفتر يومية مستقل لتلك العمليات، فإن هذا

الدفتر سيشبه دفتر يومية المبيعات، وسيوضح تفاصيل عمليات المردودات والمسموحات، وسترحل تلك التفاصيل يوما بيوم إلى حسابات العملاء الشخصية فى دفتر أستاذ العملاء، وسيجرى قيد يومية مركزى شهرى بمجموع العناصر الواردة فى دفتر يومية مردودات ومسموحات المبيعات. ويستهدف هذا القيد جعل حساب مردودات المبيعات وحساب مسموحات المبيعات مدينا وحساب إجمالى العملاء دائنا بقيمة المردودات والمسموحات التى حدثت أثناء الشهر. وبطبيعة الحال فإن هذا القيد سيرحل إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام.

٣- معالجة عمليات المشتريات الآجلة ومردودات ومسموحات المشتريات:

إذا تكررت مشتريات المنشأة من البضائع على الحساب فإن هذا يكون مبرراً للاحتفاظ بدفتر يومية مستقل لاثبات المشتريات الآجلة من البضائع التى تتعامل فيها المنشأة. وسنوضح فيما يلى دفتر يومية المشتريات، ثم بعد ذلك نعرض ليومية مردودات ومسموحات المشتريات.

٣-١- دفتر يومية المشتريات :

توضح يومية المشتريات تفاصيل الجانب الدائن لعملية الشراء ذلك لأن الطرف المدين يكون معروفا بداهة وهو حساب المشتريات (فى حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر يكون الطرف المدين للقيد هو حساب مخزون البضاعة) ولعل أهم البيانات التى ينبغى أن تشتمل عليها يومية المشتريات هى: تاريخ عملية الشراء واسم المورد، وتاريخ فاتورة الشراء وهذا البيان مهم نظرا لأن فترة الخصم تبدأ من تاريخ الفاتورة، وشروط السداد، وخانة خاصة تترك للتأشير فيها بما يفيد إتمام عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد ومبلغ المشتريات، وتفاصيل تلك المشتريات من الأصناف المختلفة.

فبفرض أن منشأة الفتح التجارية قامت بعمليات الشراء التالية خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ :

- فى ٢ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الطرابيشى بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه.
- فى ٤ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات خالد الغندور بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه.
- فى ٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة من محلات أيمن منصور بملبغ ٣٢٥٠ جنيه.
- فى ١٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصالون الأخضر بمبلغ ٤٦٠٠ جنيه.
- فى ١٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات هانى رمزى بمبلغ ٦٤٠٠ جنيه.
- فى ٢٥ يناير اشترت المنشأة من محلات حسام حسن بضاعة بملبغ ٥٠٠٠ جنيه.
- فى ٢٧ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات اسماعيل يوسف بمبلغ ٦٣٥٠ جنيه.
- فى ٣٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة من محلات حسين السيد بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

فإن دفتر يومية المشتريات يظهر فى نهاية شهر يناير سنة ١٩٩٩ على الصورة التالية :

دفتر يومية المشتريات

صفحة رقم ١

التاريخ ١٩٩٩	اسم المورد	تاريخ الفاتورة	شروط الائتمان	√	اجمالى المشتريات	تحليل المشتريات		
						صنف أ	صنف ب	صنف جـ
٢ يناير	محلات الطرابيشى	١ يناير			٧٥٠٠	٢٥٠٠	٥٠٠٠	
٤ يناير	خالد الغندور	٣ يناير			٥٤٠٠		٤٠٠	٥٠٠٠
٥ يناير	أيمن منصور	٤ يناير			٣٢٥٠	١٢٥٠		٢٠٠٠
١٠ يناير	محلات الصالون الاخضر	١٠ يناير			٤٦٠٠	١٠٠٠	١٦٠٠	٢٠٠٠
١٥ يناير	هانى رمزى	١٤ يناير			٦٤٠٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٥ يناير	حسام حسن	٢٥ يناير			٥٠٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠
٢٧ يناير	اسماعيل يوسف	٢٦ يناير			٦٣٥٠	١٣٥٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
٣٠ يناير	حسين السيد	٢٨ يناير			٤٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
					٤٢٥٠٠			

ويتم الإثبات فى هذه اليومية كل يوم وبعد حدوث عملية الشراء مباشرة، ويتم الترحيل من يومية المشتريات يوميا إلى الحسابات الخاصة بالموردين فى دفتر أستاذ مساعد الموردين، وعند ترحيل هذه العمليات إلى حسابات الموردين فى دفتر أستاذ الموردين يتم التأشير أمام كل رقم فى هذه اليومية بما يفيد إتمام عملية الترحيل كما سبق أن ذكرنا.

وفى نهاية الشهر يتم تجميع دفتر المشتريات ويجرى قيد يومية مركزى شهرى بهذا المجموع يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة صفحة رقم ...

٤٢٥٠٠			من حـ/ المشتريات أو	١٩٩٩/١/٣١
	٤٢٥٠٠		من حـ/ مخزون البضاعة	
			إلى حـ/ الموردين	
			إثبات المشتريات الآجله عن شهر يناير ١٩٩٩ من واقع مجموع دفتر يومية المشتريات.	

ويتم ترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به بدفتر الأستاذ العام، وتشبه العلاقة بين يومية المشتريات ودفتر أستاذ مساعد الموردين والحساب الإجمالى للموردين العلاقة بين يومية المبيعات، ودفتر أستاذ مساعد العملاء، وحساب إجمالى العملاء التى سبق توضيحها فى شكل رقم ٢ فى بداية هذا الفصل. ويجب أن يكون مفهوما أن دفتر يومية المشتريات يخصص لتسجيل المشتريات الآجله من البضائع التى تتعامل فيها المنشأة، ذلك لأن الشراء النقدى يعالج فى يومية المدفوعات النقدية، وتعالج مشتريات الأصول فى اليومية العامة.

٣-ب- يومية مردودات ومسموحات المشتريات :

سبق أن ذكرنا أن عمليات مردودات المبيعات إذا لم تكن متكررة بشكل يبرر الاحتفاظ بدفتر مستقل لها فإنها تعالج فى اليومية العامة مباشرة، ونفس الوضع ينطبق بالنسبة لمردودات ومسموحات المشتريات. فإذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المشتريات محدودة فإنها تسجل بقيود فى دفتر اليومية العامة وترحل إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين من واقع صور اشعارات الخصم التى ترسل للموردين بقيمة تلك المردودات والمسموحات. وترحل تلك المردودات والمسموحات إلى حساب مردودات ومسموحات المشتريات (أو إلى حساب مخزون البضاعة) وحساب إجمالى الموردين بدفتر الأستاذ العام من واقع القيود الموجودة بدفتر اليومية العامة.

أما إذا كانت عمليات مردودات ومسموحات المشتريات متكررة بصورة كبيرة فإنه يكون من الأفضل استخدام دفتر يومية خاص بتلك العمليات يتم القيد فيه يوميا، ويظهر هذا الدفتر فى حالة استخدامه فى منشأة الفتح التجارية المعروضة فى هذا الفصل على الصورة التالية بإفتراض أن المنشأة قامت بالمردودات المذكورة بهذا الدفتر.

يومية مردودات ومسموحات المشتريات **صفحة رقم ١**

التاريخ ١٩٩٩	اسم المورد	اشعار الخصم	البيــان	√	اجمالى المردودات والمسموحات	مردودات			مسموحات
						اجمالى	صنف أ	صنف ب	
١٣ يناير	الصالون الاخضر	٩٩/٣	تلفيات		٢٠٠				٢٠٠
٢٨ يناير	اسماعيل يوسف	٩٩/٤	اختلاف مواصفات		٢٢٠٠	١٧٠٠	١٠٠٠	٧٠٠	٥٠٠
٣١ يناير	حسين السيد	٩٩/٥	أخطاء تعبئة		١٥٠٠	١٢٠٠	٤٥٠	٧٥٠	٣٠٠
المجموع					٣٩٠٠	٢٩٠٠	١٤٥٠		١٠٠٠

وترحل تفاصيل مردودات ومسموحات المشتريات يوميا إلى الحسابات الشخصية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين كما هو الحال بالنسبة للمشتريات الآجله. وفى نهاية الشهر يتخذ مجموع هذا الدفتر لاجراء قيد يومية مركزى فى دفتر اليومية العامة يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة .... صفحة رقم ...

٣٩٠٠			من حـ/ اجمالى الموردين إلى مذكورين حـ/ مردودات المشتريات حـ/ مسموحات المشتريات أو إلى حـ / مخزون البضاعة* اثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن شهر يناير.	١٩٩٩/١/٣١
	٢٩٠٠			
	١٠٠٠			

ويرحل هذا القيد إلى كل من حساب إجمالى الموردين وحساب مردودات المشتريات وحساب مسموحات المشتريات، أو إلى حساب مخزون البضاعة فى حالة استخدامه.

٤- يومية أوراق القبض :

ويخصص دفتر يومية خاص لاثبات أوراق القبض التى تحصل عليها المنشأة نتيجة لأحد العمليات التالية :

أ - قبول العملاء لكمبيالات تسحبها المنشأة عليهم.

ب- تحرير العملاء لسندات اذنية لأمر المنشأة.

جـ- تحويل العملاء لكمبيالات مسحوبة لصالحهم للمنشأة.

* يلاحظ أن هذا القيد سيرحل إلى الجانب الدائن من حساب مخزون البضاعة إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر.

ومن المعروف أن تلك العمليات تسجل محاسبيا بجعل حساب أوراق القبض مدنيا وحساب العملاء دائنا، وإذا تكررت العمليات بصورة كبيرة فإنه يكون من الملائم تخصيص دفتر خاص بها يتم التسجيل اليومى فيه على أن يتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاعداد قيد يومية فى نهاية الشهر لترحيل عمليات أوراق القبض إلى الحسابات الإجمالية الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام.
ويظهر دفتر يومية أوراق القبض على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية على إفتراض أن المنشأة حصلت على الأوراق المذكورة بهذا الدفتر فى التواريخ المدونة أمام كل منها :

يومية أوراق القبض **صفحة رقم ....**

التاريخ ١٩٩٩	نوع الورقة	بيانات عن الورقة						√	ملاحظات
		اسم الساحب	اسم المحسوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	اسم مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ		
٤ يناير	كمبيالة			محلاتنا	محمد عمر حسن	١ /٣/ ٩٩	٧٠٠٠		
١٣ يناير	سند اذنى			محلاتنا	خورشيد مصطفى	٩٩/٣/١٥	٣٥٠٠		
١٤ يناير	كمبيالة			محلاتنا	سعد الفرارجي	٩٩/٣/٣٠	٣٢٠٠		
٢٥ يناير	سند اذنى			محلاتنا	سمير رضوان	٩٩/٣/١٥	٤٦٠٠		
المجموع							١٨٣٠٠		

وترحل التفاصيل المدرجة بيومية أوراق القبض يوما بيوم إلى الحسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء، وتوضع علامة أمام المبلغ فى الخانة المخصصة لذلك تفيد أن الترحيل إلى الحسابات قد تم. وفى نهاية كل شهر يتم إعداد قيد يومية لترحيل إجمالى عمليات أوراق القبض التى تمت خلال الشهر، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة　　　　　صفحة رقم ...

١٨٣٠٠			من حـ/ أوراق القبض	١٩٩٩/١/٣١
	١٨٣٠٠		إلى حـ/ إجمالى العملاء	
			إثبات عمليات أوراق القبض التى تمت خلال شهر يناير ١٩٩٩ من واقع مجموع يومية أوراق القبض.	

ومن الطبيعى أن هذا القيد سيرحل إلى كل من حساب أوراق القبض وحساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام، وسيكون حساب أوراق القبض بمثابة حساب إجمالى لجميع أوراق القبض التى تكون موجودة فى حيازة المنشأة والتى تودع عادة فى محفظة أوراق القبض.

وتجدر الإشارة إلى أن يومية أوراق القبض ظهر بها خانة للملاحظات حيث سيدرج فى هذه الخانة إشارة توضح كيفية التصرف فى الورقة وهل هى موجودة بالمحفظة أم أنها أرسلت للبنك للتحصيل، أو للخصم أو كضمان أو أنها حولت لأحد الموردين. وتساعد تلك الخانة فى توفير البيانات المطلوبة لمعرفة رصيد الورقة التجارية. وكما سبق أن ذكرنا فإن يومية أوراق القبض ستخصص لاثبات عمليات الحصول على أوراق القبض فقط أما باقى عمليات أوراق القبض فيتم تسجيلها محاسبيا على الصورة التالية :

أ – إرسال ورقة قبض للبنك للتحصيل : تسجل هذه العملية فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب أوراق القبض برسم التحصيل مدينا وحساب أوراق القبض دائنا.

ب– خصم ورقة القبض والحصول على قيمتها الحالية من البنك: تسجل هذه العملية فى دفتر يومية المقبوضات النقدية وذلك بجعل حساب نقدية بالبنك مدينا بصافى قيمة الورقة وحساب مصاريف الخصم مدينا بقيمة الخصم الذى يحصل عليه البنك، وحساب أوراق القبض دائنا، وذلك على نحو ماسنرى بالتفصيل عند عرض يومية المقبوضات النقدية.

جـ– تحويل الورقة التجارية إلى أحد الموردين : تسجل عملية التحويل فى اليومية العامة بجعل حساب إجمالى الموردين مدينا وحساب أوراق القبض دائنا.

د – رفض العميل سداد ورقة قبض موجودة فى حيازة المنشأة : يسجل هذا الرفض فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب أوراق القبض دائنا، أما مصاريف البروتستو فتسجل محاسبيا فى دفتر يومية المدفوعات النقدية بجعل حساب مصاريف البروتستو مدينا وحساب النقدية دائنا على أن تحمل مصاريف البروتستو بعد ذلك على حساب العميل، وذلك بجعل حساب العميل مدينا وحساب مصاريف البروتستو دائنا.

هـ – رفض العميل سداد ورقة قبض موجودة لدى البنك للتحصيل : تسجل عملية الرفض فى هذه الحالة فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائنا، أما مصاريف البروتستو فتسجل فى دفتر يومية المدفوعات النقدية مثل الحالة السابقة.

و- رفض العميل سداد ورقة قبض سبق خصمها لدى البنك : تسجل هذه العملية محاسبيا فى دفتر يومية المدفوعات بجعل حساب العميل مدينا وحساب نقدية بالبنك دائنا، وتسجل مصاريف البروتستو بنفس الطريقة ويمكن دمج مبلغ الكمبيالة مع مصاريف البروتستو فى قيد واحد.

ز - رفض العميل سداد كمبيالة سبق تحويلها إلى أحد الموردين : يسجل هذا الرفض محاسبيا فى دفتر اليومية العامة بجعل حساب العميل مدينا وحساب المورد دائنا، وتعالج مصاريف البروتستو بنفس الطريقة، ويمكن دمج مبلغ الكمبيالة مع مصاريف البروتستو فى قيد يومية واحد.

٥- يومية أوراق الدفع :

تخصص هذه اليومية لتسجيل السندات الاذنية التى تحررها المنشأة لأمر الموردين، أو قبولها لكمبيالات يسحبها عليها هؤلاء الموردين. ويلاحظ أن هذه اليومية تستخدم فى حالة تكرار هذه العملية بصورة تبرر استخدام يومية متخصصة. وتظهر هذه اليومية فى هذه الحالة على الصورة التالية بالنسبة لمنشأة الفتح التجارية بافتراض أن المنشأة قبلت الأوراق المذكورة فى هذه اليومية :

يومية أوراق الدفع **صفحة رقم ....**

التاريخ 1999	اسم المورد	√	بيانات عن الورقة: نوع الورقة	اسم الساحب	اسم المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٥ يناير	محلات الطرابيشى		كمبيالة	محلات الطرابيشى	حسن شحاتة	٩٩/٣/٣٠	٥٦٠٠	
٨ يناير	أيمن منصور		سند اذنى	أيمن منصور	أيمن منصور	٩٩/٣/٣٠	٢٢٥٠	
١٦ يناير	هانى رمزى		كمبيالة	هانى رمزى	هانى رمزى	٩٩/٣/٣٠	٦٤٠٠	
٢٦ يناير	حسام حسن		سند اذنى	حسام حسن	حسام حسن	٩٩/٣/٣١	٢٣٥٠	
المجموع							١٧٦٠٠	

ويتم ترحيل العناصر المدرجة بدفتر يومية أوراق الدفع بنفس الطريقة التي عرضنا لها بالنسبة ليومية أوراق القبض، حيث يتم ترحيل تلك العناصر يوم بيوم إلى الحسابات الشخصية للموردين فى دفتر أستاذ مساعد الموردين فى الجانب المدين من حسابات هؤلاء الموردين، وفى نهاية الشهر يجرى قيد يومية مركزى يرحل بمقتضاه مجموع يومية أوراق الدفع إلى الحسابات الاجمالية الموجودة بدفتر الأستاذ العام، ويظهر هذا القيد المركزى على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة صفحة رقم ...

١٧٦٠٠			من حـ/ اجمالى الموردين	١٩٩٩/١/٣١
	١٧٦٠٠		إلى حـ/ أوراق الدفع	
			إثبات عمليات أوراق الدفع عن شهر يناير وذلك من واقع مجموع يومية أوراق الدفع.	

ويرحل هذا القيد إلى كل من حساب إجمالى الموردين وحساب أوراق الدفع بدفتر الأستاذ العام كما سبق أن ذكرنا. ويلاحظ أنه لاتجرى أى عمليات بالنسبة لأوراق الدفع سوى قيام المنشأة بسداد تلك الأوراق فى ميعاد استحقاقها ويسجل هذا السداد فى دفتر يومية المدفوعات النقدية، وذلك بجعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب النقدية دائنا. وفى حالة رفض المنشأة سداد قيمة ورقة الدفع فى ميعاد استحقاقها فإن هذا الرفض يسجل فى دفتر اليومية العامة، بجعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب المورد دائنا، وترحل هذه العملية إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام، وإلى الحساب الشخصى للمورد بدفتر أستاذ مساعد الموردين.

٦- دفتر يومية المقبوضات (المتحصلات) :

تسجل كل العمليات التى تنطوى على استلام نقدية فى دفتر يومية المتحصلات أو المقبوضات النقدية، ولعل أهم العناصر التى تسجل فى هذا الدفتر هى المبيعات النقدية والمحصل من العملاء. وتسجل عملية البيع النقدى بقيد فى يومية المقبوضات، كما تسجل عملية التحصيل من العملاء بقيد مشابه. وبعبارة أخرى فإن جميع العمليات التى يترتب عليها جعل حساب النقدية مدينا تسجل فى دفتر يومية المقبوضات النقدية. وعلى الرغم من أن العمليات التى تسجل فى دفتر يومية المقبوضات يكون الطرف المدين فيها معروفا وهو حساب النقدية، كما هو الحال بالنسبة لدفتر يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين هوحساب المشتريات أوحساب مخزون البضاعة، إلا أن دفتر يومية المقبوضات يكون له عادة جانبين أحدهما مدين والآخر دائن عكس يومية المشتريات الذى يوضح فقط تفاصيل جانب واحد هو الجانب الدائن. ويرجع السبب فى اشتمال دفتر يومية المقبوضات على جانبين أن النقدية التى تتسلمها المنشأة قد تكون فى صورة سائلة توضع بصندوق المنشأة أو قد تكون فى صورة شيكات ستحول إلى البنك، كما فى عمليات التحصيل من العملاء قد تنطوى على جعل حسابات أخرى مدينة بخلاف النقدية وهى أصلا حساب الخصم النقدى المسموح به. وبناء على ذلك فإن الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات سيخصص به خانة للنقدية بالصندوق وخانة للبنك (أو البنوك فى حالة تعددها) وخانة للخصم النقدى المسموح به، أما الجانب الدائن من دفتر يومية المقبوضات فيخصص به خانة لكل حساب من الحسابات الدائنة فى قيود المتحصلات النقدية وهى أساسا المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض، وتوضع العناصر غير المتكررة فى خانة خاصة بها مع مراعاة توضيح اسم كل عنصر عند إجراء كل قيد متحصلات بدفتر يومية

المقبوضات. ونوضح كيفية القيد فى دفتر يومية المقبوضات والترحيل منه باستخدام عمليات التحصيل النقدى التى قامت بها منشأة الفتح التجارية خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ والتى تتلخص فيما يلى :

- فى ١ يناير استثمر مالك المشروع مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه لانشاء شركة تجارية أودعها ببنك الاسكندرية.
- فى ٤ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- فى ٥ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.
- فى ٨ يناير حصلت المنشأة من العميل محمد نصر جزء من قيمة الفاتورة رقم ٩٩/١ بتاريخ ٢ يناير وتبلغ ٤٥٠٠ جنيه وقد منح العميل خصم نقدى قدره ٢ ٪.
- فى ١٠ يناير باعت المنشأة جزء من الأراضى التى لاتحتاج إليها بمبلغ اجمالى قدره ٣٠٠٠٠ جنيه وقد سدد المشترى مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقدا وحرر بالباقى كمبيالة تستحق بعد ثلاثة شهور.
- فى ١٢ يناير حصلت المنشأة من العميل محمد الطباخ على جزء من قيمة الفاتورة رقم ٩٩/٤ يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وقد منح العميل خصم نقدى قدره ٢ ٪ من قيمة المسدد من الفاتورة.
- فى ١٥ يناير باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- فى ٢٥ يناير حصلت المنشأة جزء من الفاتورة رقم ٩٩/٧ من العميل سعيد عيد وقد منح العميل خصم قدرة ٢ ٪ من المبلغ المسدد وبلغ صافى المحصل ٨٨٢٠ جنيه.
- فى ٣١ يناير حصلت المنشأة على قرض من بنك الدلتا بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٥ ٪ (القرض لمدة ستة شهور) وقد أودعت المنشأة المبلغ فى خزينتها.

وتظهر يومية المقبوضات النقدية بعد تسجيل تلك العمليات بها على الصورة التالية :

يوميـــة المقبوضــــات النقديـــة

التاريخ	بيـــان	مستند	حسابات مدينة						المبيعات	حسابات دائنـــة					
			نقـــدية		خصم نقدي مسموح به	حسابات أخرى				العملاء			حسابات أخرى		
			بالخزينة	بالبنك		اسم الحساب	رقم صفحة الأستاذ	المبلغ		اسم العميل	√	المبلغ	اسم الحساب	رقم صفحة الأستاذ	المبلغ
١٩٩٩															
١ يناير	رأس المال	حافظة إيداع		١٥٠٠٠٠									ر. المال	٥٠	١٥٠٠٠٠
٤ يناير	مبيعات	فاتورة ٢٠١	٣٠٠٠						٣٠٠٠						
٥ يناير	مبيعات	فاتورة ٢٠٢	٤٠٠٠						٤٠٠٠						
٨ يناير	المحصل من العملاء	فاتورة ٩٩/١	٤٤١٠		٩٠					محمد نصر		٤٥٠٠			
١٠ يناير	بيع أراضى	عقد بيع	١٠٠٠٠			أ. قبض	٤	٢٠٠٠٠					أراضى	١٠	٣٠٠٠٠
١٢ يناير	المحصل من العملاء	فاتورة ٩٩/٤	٩٨٠٠		٢٠٠					محمد الطباخ		١٠٠٠٠			
١٥ يناير	مبيعات نقدية	فاتورة ٢٠٣	٥٠٠٠						٥٠٠٠						
٢٥ يناير	المحصل من العملاء	فاتورة ٩٩/٧	٨٨٢٠		١٨٠					سعيد عيد		٩٠٠٠			
٣١ يناير	الحصول على قرض	عقد القرض	٥٠٠٠٠										قـــرض	٣٢	٥٠٠٠٠
المجموع			٩٥٠٣٠	١٥٠٠٠٠	٤٧٠			٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠			٢٣٥٠٠			٢٣٠٠٠٠

ويلاحظ من تصميم دفتر يومية المقبوضات السابق عرضه مايلى :

أولا : مكونات الجانب المدين

١ – حساب النقدية : ويدرج فى هذا العمود كل القيود التى تسجل فى هذه اليومية لأن هذا الدفتر مخصص أصلا للمقبوضات أو العمليات التى تنطوى على استلام نقدية دون سواها من العمليات، وحساب النقدية قد يكون نقدية بالخزينة أو نقدية بالبنك كما هو ظاهر فى الدفتر.

٢ – الخصم النقدى المسموح به : ويستخدم هذا العمود لتسجيل الخصم النقدى المسموح به لكل عميل عند تحصيل المبلغ المستحق عليه، ويمثل مجموع هذا العمود فى نهاية الشهر الخصم الممنوح للعملاء عن الشهر.

٣ – الحسابات الأخرى : يشتمل الجانب المدين على عمود ثالث للحسابات الأخرى (بخلاف النقدية والخصم المسموح به) ويستخدم هذا العمود لتسجيل المديونية فى أى حساب آخر بخلاف حساب النقدية وحساب الخصم المسموح به مع ملاحظة توفير مكان لكتابه اسم الحساب ورقمة فى الدليل الحسابى. وعلى سبيل المثال فإن العملية التى قامت بها المنشأة يوم ١٠ يناير سنة ١٩٩٩ لنطوت على بيع أراضى مقابل تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نقدا و٢٠٠٠٠ جنيه فى صورة ورقة قبض، وبناء عليه تم تسجيل التقدية فى عمود النقدية وتم تسجيل أوراق القبض فى عمود الحسابات الأخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وقد قابل هذين الحسابين المدينين ومجموعهما ٣٠٠٠٠ جنيه حساب دائن فى قسم الحسابات الدائنه هو حساب الأراضى.

ثانيا : مكونات الجانب الدائن

١ – عمود المبيعات : ويسجل فى عمود المبيعات المتحصلات نتيجة عمليات البيع النقدى ويوفر وجود هذا العمود الجهد الخاص بالترحيل، لأن

وجوده يسمح بتجميع كل المبيعات النقدية خلال الشهر وترحيلها مرة أخرى إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام.

٢- عمود العملاء : ويستخدم هذا العمود لتسجيل اسم العميل الذى قام بسداد نقدية والمبلغ المحصل منه، مع إضافة خانة لوضع علامة فيها تفيد ترحيل القيمة المحصلة من العميل إلى الحساب الشخصى الخاص به فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ومن الطبيعى أن مجموع خانة العملاء سيرحل إلى حساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام.

٣- الحسابات الأخرى : ويستخدم هذا العمود لتسجيل دائنية أى حساب آخر بخلاف حسابات المبيعات والعملاء، وينبغى أن يذكر اسم الحساب الدائن ورقمة فى القسم الخاص بالحسابات الأخرى.

وتتكون عملية الترحيل من دفتر يومية المقبوضات من شقين، الشق الأول يختص بالترحيل اليومى من هذا الدفتر إلى الحسابات التحليلية، والشق الثانى هو الترحيل الدورى فى نهاية الشهر إلى الحسابات الاجمالية بدفتر الأستاذ العام. وفيما يتعلق بالترحيل اليومى من دفتر يومية المقبوضات نجد أنه من الضرورى ترحيل التفاصيل الواردة فى عمود العملاء بدفتر الأستاذ المساعد للعملاء مع وضع علامة تفيد القيام بهذا الترحيل فى العمود المخصص لذلك. ويترتب على هذا الترحيل اليومى للمتحصلات النقدية من العملاء إلى الحسابات الخاصة بهؤلاء العملاء أنه يمكن معرفة رصيد أى عميل فى أى يوم، وبالتالى مساعدة الإدارة فى إتخاذ القرارات المتعلقة بمنح الائتمان. كما أن توفير هذه الأرصدة بصورة يومية يساعد على متابعة جهود تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء والتى تجاوزت فترة الائتمان الممنوحة لها.

وفى نهاية الشهر يتم تجميع دفتر يومية المقبوضات النقدية ويجرى بهذا المجموع قيد يومية شهرى يظهر بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية

دفتر اليومية العامة — صفحة رقم ...

			من مذكورين	١٩٩٩/١/٣١
٩٥٠٣٠			حـ/ نقدية بالخزينة	
١٥٠٠٠٠			حـ/ نقدية بالبنك	
٤٧٠			حـ/ الخصم النقدى المسموح به	
٢٠٠٠٠			حـ/ أوراق القبض	
			إلى مذكورين	
	١٢٠٠٠		حـ/ المبيعات	
	٢٣٥٠٠		حـ/ اجمالى العملاء	
	١٥٠٠٠٠		حـ/ رأس المال	
	٣٠٠٠٠		حـ/ الأراضى	
	٥٠٠٠٠		حـ/ القرض	
			إثبات المقبوضات النقدية الخاصة بشهر يناير من واقع مجاميع دفتر يومية المقبوضات	

ومن الطبيعى أن هذا القيد يرحل إلى كل حساب من الحسابات الواردة به فى دفتر الأستاذ العام. وستظهر أرصدة تلك الحسابات بعد الترحيل الرصيد النهائى لكل منها والذى ينبغى أن يتطابق مع مجموع الأرصدة التحليلية للحساب إن وجدت. وتجدر الإشارة إلى أن القسم الخاص بالحسابات الأخرى سواء فى الجانب المدين أو الجانب الدائن فى دفتر يومية المقبوضات قد ظهرت الحسابات التى يشتمل عليها بالتفصيل فى هذا القيد، وذلك ضمانا لترحيل العمليات التى قامت بها المنشأة إلى الحسابات الخاصة بها بصورة سليمة.

ويلاحظ أنه فى حالة تحويل نقدية من النقدية الموجودة بصندوق المنشأة إلى البنك فإن هذه النقدية ستظهر كمقبوضات فى الخانة الخاصة بالنقدية بالبنك فى الجانب المدين، وسيتم إثباتها فى الجانب الدائن من دفتر يومية المقبوضات النقدية فى القسم الخاص بالحسابات الأخرى بجعل حساب النقدية بالصندوق دائنا. وبالتالى فإنها ستدرج فى القيد المركزى الخاص بيومية

المقبوضات وسيكون حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائنا.

٧- دفتر يومية المدفوعـات :

يخصص دفتر يومية مستقل لتسجيل العمليات المتعلقة بسداد نقدية من النقدية الموجودة لدى المنشأة أو بالبنك، أى تلك العمليات التى يكون حساب النقدية دائنا فيها مثال ذلك سداد حسابات الموردين وأوراق الدفع وسداد مصروفات التشغيل النقدية والمشتريات النقدية من البضاعة. وكما هو الحال بالنسبة ليومية المقبوضات فإن دفتر يومية المدفوعات سينقسم إلى جانبين أحدهما للحسابات المدنية والآخر للحسابات الدائنة. وسيشتمل القسم الخاص بالحسابات المدينة على الحسابات التى ستجعل مدينة بالمدفوعات النقدية، وسيخصص خانة لكل عنصر من العناصر المهمة من تلك الحسابات وهى اساساً الموردين والمشتريات النقدية.

أما باقى العناصر فستدرج فى قسم الحسابات الأخرى التى ستجعل مدينة. وسيشتمل القسم الخاص بالحسابات الدائنة على عمود للنقدية بالصندوق وآخر للنقدية بالبنك وعمود ثالث للحسابات الأخرى. ونعرض فيما يلى لعمليات المدفوعات التى قامت بها منشأة الفتح التجارية لتوضيح كيفية استخدام دفتر يومية المدفوعات وكيفية الترحيل منه للحسابات التحليلية والحسابات الاجمالية :

١- فى ١٩٩٩/١/١ سددت المنشأة إيجار مبنى المخازن عن شهر يناير وقدرة ٨٠٠ جنيه.

٢- فى ٢ يناير اشترت المنشأة بضاعة نقدا مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- فى ٨ يناير سددت المنشأة لخالد الغندور المستحق له من مشتريات ٣ يناير وحصلت على خصم نقدى قدره ٢ ٪.

٤- فى ٥ يناير اشترت المنشأة عقاراً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس ٦٥٠٠٠ جنيه للأرض و ٣٥٠٠٠ جنيه للمبنى وذلك لاستخدامه فى ممارسة نشاطها التجارى. وقد سددت المنشأة ٧٠٠٠٠ جنيه من ثمن البيع بشيك على البنك وحرر بالباقى سند اذنى مستحق بعد ستة شهور.

٥- فى ١٧ يناير سددت المنشأة فاتورة تليفون بمبلغ ٣٥٠ جنيه.

٦- فى ١٨ يناير سددت المنشأة لمحلات الصالون الأخضر مبلغ ٣٠٠٠ جنيه وحصلت على خصم نقدى قدره ٢ ٪ من المبلغ المسدد.

٧- فى ٢٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

٨- فى ٣٠ يناير سددت المنشأة قيمة بوليصة تأمين ضد الحريق بمبلغ ٧٢٠ جنيه لمدة سنتين.

٩- فى ٣١ يناير سددت المنشأة المرتبات المستحقة عن شهر يناير وقدرها ٢٤٠٠ جنيه.

وتظهر يومية المدفوعات النقدية بعد تسجيل تلك العمليات بها على الصورة التالية :

دفتر يوميـــــة المدفـــوعات

صفحة رقم ١

التاريخ	رقم مستند الصرف	بيـــان	حسابات مدينة: حسابات الموردين: اسم المورد	√	المبلغ	المشتريات	حسابات أخرى: اسم الحساب	رقم الحساب	المبلغ	حسابات دائنة: النقدية: بالخزينة	بالبنك	خصومات الشراء	حسابات أخرى: اسم الحساب	رقم الحساب	المبلغ
١٩٩٩															
١ يناير	٩٩/١	سداد مصروفات ايجار					مصروفات ايجار	٧٧	٨٠٠	٨٠٠					
٢ يناير	٩٩/٢	شراء بضاعة				١٠٠٠٠				١٠٠٠٠					
٨ يناير	٩٩/٣	سداد المستحق للخطيب	محمود الخطيب		٥٤٠٠					٥٢٩٢					
٩ يناير	٩٩/٥	شراء أصول					أراضى	١٠	٦٥٠٠٠			١٠٨			
١٧ يناير	٩٩/٤	سداد مصاريف تليفون					مبانى	١١	٣٥٠٠٠		٧٠٠٠٠		أوراق دفع	٣٢	٣٠٠٠٠
١٨ يناير	٩٩/٦	سداد موردين	الصالون الاخضر		٣٠٠٠		مصاريف تليفون	٧٢	٣٥٠	٣٥٠					
٢٥ يناير	٩٩/٧	شراء بضاعة				١٥٠٠٠				٢٩٤٠		٦٠			
٣٠ يناير	٩٩/٨	سداد قيمة بوليصة تأمين					تأمين مقدم	٨	٧٢٠	٧٢٠					
٣١ يناير	٩٩/٩	سداد مرتبات					أجور ومرتبات مستحقة	٢٤	٢٤٠٠	٢٤٠٠					
المجموع					٨٤٠٠				١٠٤٢٧٠	٣٧٥٠٢		١٦٨			٣٠٠٠٠

ويتم الترحيل من دفتر يومية المدفوعات بنفس الأسلوب الخاص بدفتر يومية المقبوضات، حيث يتم ترحيل القيود الخاصة بالحسابات التحليلية للموردين بدفتر أستاذ مساعد الموردين يوما بيوم وذلك للوقوف على الأرصدة المستحقة لهؤلاء الموردين أولا بأول. ومن الضرورى وضع علامة تفيد القيام بهذا الترحيل أمام اسم كل مورد فى الخانة المخصصة لهذا الغرض. وفى نهاية الشهر يتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاعداد قيد يومية مركزى لاثبات عمليات المدفوعات فى اليومية العامة وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ، ويظهر هذا القيد بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة — صفحة رقم ...

			من مذكورين	١٩٩٩/١/٣١
٨٤٠٠			حـ/ اجمالى الموردين	
٢٥٠٠٠			حـ/ المشتريات	
٨٠٠			حـ/ مصروفات الايجار	
٦٥٠٠٠			حـ/ الأراضى	
٣٥٠٠٠			حـ/ المبانى	
٣٥٠			حـ/ مصاريف تليفون	
٧٢٠			حـ/ تأمين مقدم	
٢٤٠٠			حـ/ أجور ومرتبات مستحقة	
			إلى مذكورين	
	٣٧٥٠٢		حـ/ نقدية بالخزينة	
	٧٠٠٠٠		حـ/ نقدية بالبنك	
	١٦٨		حـ/ الخصم النقدى المكتسب	
	٣٠٠٠٠		حـ/ أوراق الدفع	
			إثبات المدفوعات النقدية الخاصة بشهر يناير من واقع مجاميع دفتر يومية المدفوعات.	

وتجدر الإشارة إلى أن تحقيق الرقابة الداخلية على عمليات النقدية تقتضى فصل عمليات المقبوضات النقدية عن عمليات المدفوعات. بمعنى أنه لاينبغى أن يكون مسموحا استخدام جزء من المقبوضات لسداد المدفوعات، وإنما ينبغى أن يتم حصر المقبوضات يوميا وتوريدها للبنك أول بأول، كما أن المدفوعات يكون من المستحسن سدادها عن طريق الشيكات أما بالنسبة للمدفوعات التى تكون قيمتها محدودة فإنه يستخدم بالنسبة لها صندوق خاص يسمى صندوق المصروفات النثرية، والذى يتم تشغيله وفقا لنظام السلفة المستديمة. ويقتضى هذا النظام بأن يسحب أحد المسئولين فى المنشأة مبلغا معينا يكفى لتغطية المدفوعات النثرية لمدة شهر مثلا، وليكن ٥٠٠٠ جنيه، ويظهر هذا المبلغ عند سحبه من خزينة المنشأة أو من البنك فى يومية المدفوعات ويحمل على حساب صندوق النثرية، أى أنه سيظهر ضمن القيد المركزى الخاص بيومية المدفوعات قيد يومية يظهر على الصورة التالية :

××			من حـ/ صندوق المصروفات النثرية	تاريخ سحب
	××		إلى حـ/ نقدية بالخزينة	المبلغ
			أو حـ/ نقدية بالبنك	

ويحتفظ المسئول عن صندوق المصروفات بدفتر تحليلى يبين عناصر المصروفات التى تتم عن طريقه مثال ذلك مصاريف الانتقال والسفر، ومصاريف الضيافة، والمصاريف النثرية وغير ذلك من أنواع المصاريف التى تسدد عن طريق هذا الصندوق الخاص. وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات النثرية من الانتهاء يكون على المسئول عن صندوق المصروفات النثرية أن يقدم المستندات المؤيدة للمدفوعات التى تمت عن طريقة ويطلب الحصول على قيمتها من الخزينة الرئيسية للمنشأة أو من البنك. ويتم مراجعة تلك المستندات ويعتمد صرف المبالغ الخاصة بها بعد ذلك، وبعد اعتماد الصرف ستظهر هذه

المدفوعات فى دفتر يومية المدفوعات النقدية وستدرج ضمن القيد الشهرى المركزى الخاص بها*، وسيحصل المسئول عن صندوق المصروفات على قيمة تلك المدفوعات لاعادة الرصيد الموجود لديه إلى المبلغ المخصص له لتسديد المدفوعات النثرية، أو لاستعاضة رصيد صندوق المصروفات النثرية إلى ما كان عليه فى بداية الفترة. ويلاحظ أنه من الضرورى إثبات المصروفات التى تتم عن طريق صندوق المصروفات النثرية فى نهاية السنة المالية مهما بلغت قيمتها وذلك ضمانا لأن تشتمل الحسابات الختامية على كافة المصروفات التى تخص الفترة المحاسبية.

٨- دفتر يومية الأجور والمرتبات

تعتبر تكلفة المرتبات والأجور من أهم عناصر التكاليف فى المنشآت التجارية والصناعية، وتحتاج الأجور والمرتبات إلى عناية خاصة لتحقيق الرقابة عليها. ويرتبط موضوع الرقابة على الأجور بدراسة محاسبة التكاليف الصناعية، ولكن ما يهمنا إبرازه هنا هو كيفية حصر الأجور والمرتبات وكيفية تسجيلها من الناحية المالية. وفى حقيقة الأمر فإن الرقابة على الأجور والمرتبات تتطلب من المنشأة تخصيص دفتر يومية خاص لاثبات الأجور والمرتبات المستحقة لكل عامل أو مستخدم، والتى قد تحدد على أساس شهرى (على أساس الزمن) أو على أساس الانتاج، كما ينبغى أن يوضح هذا الدفتر الخصومات المتعلقة بالأجور والمستحقة للجهات المختلفة. وغيرها من أنواع الاستقطاعات المختلفة المرتبطة بالأجور والمرتبات. ويظهر دفتر يومية المرتبات والأجور فى أبسط صورة بالنسبة للحالة المعروضة هنا على الصورة التالية :

---

* ستحمل بنود المصروفات على الحسابات الخاصة بها. وسيجعل حساب النقدية بالخزينة أو بالبنك دائنا بقيمة تلك المصاريف.

يوميـــــة المرتبات والاجور

صفحة رقم .....

اسم العامل أو الموظف	الوظيفة	المرتب الشهرى	حصة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية	المزايا العينية	الاجمالى	الاستقطاعات المختلفة						الاجر الصافى المستحق الصرف
						ضريبة المرتبات والاجور	تأمينات اجتماعية	أقساط سلفيات	غرامات	أخرى	جملة الاستقطاعات	
محمد حسن	مدير عام	٦٠٠	١٢٠		٧٢٠	٨٠	١٨٠				٢٦٠	٤٦٠
سمير محمود	مدير مبيعات	٥٠٠	١٠٠		٦٠٠	٦٠	١٥٠				٢١٠	٣٩٠
حسام خليل	مدير إدارى	٥٠٠	١٠٠		٦٠٠	٦٠	١٥٠				٢١٠	٣٩٠
سعيد مصطفى	محاسب	٤٠٠	٨٠		٤٨٠	٥٠	١٢٠				١٧٠	٣١٠
ممدوح الشيتى	محاسب	٣٠٠	٦٠		٣٦٠	٤٠	٩٠				١٣٠	٢٣٠
مصطفى محمود	كاتب مبيعات	٢٥٠	٥٠		٣٠٠	٣٠	٧٥				١٠٥	١٩٥
أحمد جبريل	كاتب	٢٥٠	٥٠		٣٠٠	٣٠	٧٥				١٠٥	١٩٥
قطب خليل	عامل بيع	١٥٠	٣٠		١٨٠	٢٠	٤٥				٦٥	١١٥
شعبان سعيد	عامل إدارى	١٥٠	٣٠		١٨٠	٢٠	٤٥				٦٥	١١٥
المجموع		٣١٠٠	٦٢٠		٣٧٢٠	٣٩٠	٩٣٠				١٣٢٠	٢٤٠٠

ويوضح هذا الدفتر اجمالى المرتبات والأجور والمرتبات المستحقة عن شهر يناير، كما يوضح حصة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية، ويوضح أيضا تفاصيل الاستقطاعات المختلفة من هذه الأجور، والأجور الصافية المستحقة الصرف للعاملين بالمنشأة. ومن الطبيعى أن بيانات هذا السجل تستوفى من عقود العمل الخاصة بهؤلاء المستخدمين ومن تسجيل الوقت الخاص بهم، وحصر الغياب، وغير ذلك من المستندات التى يحتفظ بها عادة قسم الأجور فى المنشأة، ومن الممكن أن يعد كشف الأجور الشهرى الذى يوقع عليه العمال والمستخدمين بما يفيد استلامهم لأجورهم المستحقة من واقع هذا السجل.

ويتخذ مجموع هذا الدفتر كأساس لاثبات الأجور الشهرية بعد تحليلها وفقا لنوعية تلك الأجور*، ويتضح من هذا السجل أن المرتبات والأجور البيعية هى مرتب مدير المبيعات وقدره ٦٠٠ جنيه (بعد إضافة حصة المنشأة فى التأمينات الاجتماعية) ومرتب كاتب المبيعات وقدرة ٣٠٠ جنيه ومرتب عامل البيع وقدره ١٨٠ جنيه، وبالتالى يكون مجموع المرتبات البيعية هو ١٠٨٠ جنيه والباقى وقدره ٢٦٤٠ جنيه (٣٧٢٠ جنيه - ١٠٨٠ جنيه) هو بمثابة مرتبات وأجور إدارية، وبالتالى فان قيد اليومية الشهرى الخاص باثبات الأجور سيظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة — صفحة رقم ...

			من مذكورين	١٩٩٩/١/٣١
٢٦٤٠			حـ/ مصاريف المرتبات الادارية	
١٠٨٠			حـ/ مصاريف المرتبات البيعية	
			إلى مذكورين	
	٣٩٠		حـ/ مصلحة الضرائب	
	٩٣٠		حـ/ هيئة التأمينات الاجتماعية	
	٢٤٠٠		حـ/ مرتبات وأجور مستحقة	
			إثبات الأجور والمرتبات المستحقة عن شهر يناير من واقع يومية الأجور.	

* يمكن أن يضاف إلى هذا السجل بعض الخانات التى توضح نوع الأجور والمرتبات بدلا من القيام بالتحليل فى نهاية الشهر.

ويرحل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به فى دفتر الأستاذ العام، وبالتالى ستظهر حسابات المرتبات الادارية والبيعية الخاصة بالشهر، وستظهر حسابات الاستقطاعات المتعلقة بالأجور وهى بمثابة حسابات إلتزامات، أما المرتبات والأجور المستحقة فهو حساب مؤقت سيسدد فى نهاية الشهر فى دفتر يومية المدفوعات وذلك على نحو ما سبق أن بينا عند استعراض هذا الدفتر، حيث ظهر فيه ضمن المدفوعات فى نهاية الشهر مبلغ ٢٤٠٠ جنيه أجور ومرتبات مستحقة.

٨- التفاوت فى اليوميات المساعدة والسجلات التحليلية

يتوقف عدد الأعمدة التى تشتمل عليها كل يومية من اليوميات المساعدة على نوع المشروع وطبيعة العمل فيه، ومن ناحية أخرى فإن عدد اليوميات المساعدة المستخدمة يعتمد أيضا على نوع المشروع وعلى حجم الأنواع المختلفة من العمليات. إن اشتمال دفتر يومية المقبوضات على عمود للخصم الممنوح للعملاء يتوقف على سبيل المثال على ما إذا كانت المنشأة تمنح العملاء خصماً للسداد المعجل أم لا. ومن ناحية أخرى فان المنشأة قد يتبين لها أن عملائها يردون البضاعة المباعة إليهم على الحساب بصورة متكررة تبرر استخدام دفتر يومية مساعد لتسجيل تلك المردودات، وستظهر هذه اليومية فى هذه الحالة جميع البيانات الخاصة بالبضاعة المردودة وتأخذ الشكل المبسط التالى :

يومية مردودات المبيعات — **صفحة رقم ...**

التاريخ	اسم العميل	سبب رد البضاعة	رقم إذن الاستلام أو اشعار الرد	√	المبلغ

ومن الطبيعى أنه سيتم التسجيل فى هذه اليومية من واقع صور إذون إستلام البضاعة المردودة أو من واقع صور إشعار الإضافة المحرر للعميل عن البضاعة المردودة. وسترحل القيود التفصيلية المدرجة فى هذا الدفتر يوميا إلى الحسابات الخاصة للعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما أن مجموع هذا الدفتر سيتخذ فى نهاية الشهر كأساس لاعداد قيد يومية مؤداه جعل حساب مردودات المبيعات مدينا وحساب إجمالى العملاء دائنا.

يتضح من المناقشة السابقة أن النظام المحاسبى يقوم على أساس استخدام مجموعة من اليوميات المساعدة التى تسجل فيها تفاصيل العمليات المتكررة ويتخذ مجموع كل منها كأساس لاعداد قيد اليومية المركزى للتسجيل فى الحسابات الإجمالية. ويقابل الحسابات الإجمالية الموجودة فى دفتر الأستاذ العام حسابات تحليلية موجودة فى دفاتر الأستاذ المساعدة. وقد سبق أن ذكرنا نوعين من هذه الدفاتر هما دفتر أستاذ مساعد العملاء، ودفتر أستاذ مساعد الموردين، كما سبق أن تعرضنا لدفتر أستاذ مساعد آخر عند الحديث عن عمليات البضاعة، وهو دفتر أستاذ مساعد المخازن الذى يوجد به صفحة أو بطاقة لكل عنصر من عناصر البضاعة المخزونة. ويمكن أن يعد دفتر أستاذ مساعد لأى حسابات إجمالية قد تكون موجودة فى دفتر الأستاذ العام، ولعل أهم دفاتر الأستاذ المساعدة التى يمكن أن توجد فى الحياة العملية هى :

١- دفتر أستاذ مساعد الآلات ويخصص به صفحة لكل آلة من الآلات التى يملكها المشروع وتبين جميع المعلومات والتفاصيل المتعلقة بهذه الآلة، وأيضا توضح مجمع أو مخصص الإهلاك الخاص بتلك الآلة. ومن الطبيعى أن مجموع الأرصدة فى البطاقات المختلفة الموجودة بهذا الدفتر ينبغى أن يتطابق مع رصيد حساب الآلات فى دفتر الأستاذ العام.

٢- دفتر أستاذ مساعد السيارات ويخصص به بطاقة لكل سيارة تبين جميع البيانات الخاصة بكل منها كما توضح الإهلاك المجمع الخاص بكل منها.

٣- دفتر أستاذ مساعد المصاريف العمومية المتنوعة، ويخصص به صفحة لكل بند من بنود المصاريف العمومية، والتى يتكون منها الحساب الإجمالى لتلك المصاريف فى دفتر الأستاذ العام. وتشبه العلاقة بين الحسابات التحليلية الموجودة بهذا الدفتر وحساب المصاريف العمومية الموجود بدفتر الأستاذ العام نفس العلاقة بين الحسابات الموجوده فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، وحساب إجمالى العملاء فى دفتر الأستاذ العام.

ويتم الترحيل إلى الحسابات التحليلية الموجودة دفاتر الأستاذ المساعده من واقع المستندات الأصلية لكل عملية، فمثلا عند شراء آلة معينة سيتم الترحيل فى بطاقة الآلة فى سجل الآلات من واقع فاتورة الشراء، التى ستتخذ أيضا كأساس لاجراء قيد اليومية المتعلق بإثبات شراء تلك الآلة. كما أنه فى حالة المصاريف العمومية سيتم القيد فى السجل التحليلى من واقع صور إيصالات الاستلام أو الفواتير أو غير ذلك من المستندات التى تفيد وجود تلك المصروفات.

وينبغى مطابقة الأرصدة التحليلية الموجودة فى كل دفتر من دفاتر الأستاذ المساعد مع الحساب الإجمالى الخاص بكل منها مرة على الأقل كل شهر، وذلك لتحقيق الهدف من الاحتفاظ بتلك السجلات المساعدة. كما قد يكون من الملائم من ناحية الرقابة الفصل بين من يحتفظ بالسجلات التحليلية والحسابات الإجمالية.

٩- دفتر اليومية العامة :

أوضحنا فيما سبق أن كل عمليات المقبوضات والمدفوعات النقدية، وكذا عمليات مشتريات ومبيعات البضاعة، وأيضا المردودات المتعلقة بها يتم تسجيلها يوميا فى دفاتر اليوميات المساعدة، وبناء على ذلك فإنه سيتبقى بعد تسجيل تلك العمليات بعض العمليات الأخرى القليلة التى سيتم تسجيلها فى دفتر اليومية العامة. ولعل أهم العمليات والقيود التى تسجل فى اليومية العامة هى :

١ – عمليات شراء وبيع الأصول طويلة الأجل (الثابتة) مثل الأراضى والمبانى والآلات والسيارات والأثاث على الحساب.

٢ – عمليات مردودات المشتريات ومردودات المبيعات فى حالة عدم وجود دفاتر يومية مساعدة خاصة بكل منها.

٣ – عمليات الديون المعدومة التى يتأكد للمنشأة عدم إمكان تحصيلها.

٤ – عمليات رفض سداد أوراق القبض سواء كانت تلك الأوراق موجودة فى حيازة المنشأة أو مرسلة للبنك للتحصيل.

٥ – قيود تصحيح الأخطاء المحاسبية.

٦ – قيود اليومية المركزية المتعلقة باليوميات المساعدة المختلفة.

٧ – قيود التسوية والاقفال التى تعد فى نهاية الفترة المحاسبية.

وبفرض أن منشأة الفتح المعروضة فى هذا الفصل قد قامت بالعمليات الإضافية التالية بالإضافة إلى العمليات التى سبق تسجيلها بدفاتر الأستاذ المساعدة :

أ – فى ٩ يناير رد العميل محمد نصر جزء من البضاعة المباعة إليه فى ٢ يناير بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

ب – فى ١٥ يناير اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه من محلات روستيكو على أن تسدد القيمة بعد شهرين من تاريخ الشراء.

جـ – فى ٢٥ يناير منحت المنشأة العميل سعد عيد سماح على البضاعة المباعة إليه يوم ١٩ يناير بمبلغ ٢٠٠ جنيه.

فإن هذه العمليات تسجل فى اليومية العامة على الصورة التالية :

دفتر اليومية العامة   صفحة رقم ١

١٠٠٠			من حـ/ مردودات المبيعات	١٩٩٩/١/٩
	١٠٠٠		إلى حـ/ اجمالى العملاء	
			(العميل محمد نصر)	
			إثبات مردودات المبيعات الخاصة بالعميل محمد نصر.	
١٥٠٠٠			من حـ/ الأثاث	٩٩/١/١٥
	١٥٠٠٠		إلى حـ/ دائنون متنوعون	
			(حـ/ محلات روسيتكو)	
			إثبات شراء الأثاث اللازم للمكتب من محلات روستيكو.	
٢٠٠			من حـ/ مسموحات المبيعات	٩٩/١/٢٥
	٢٠٠		إلى حـ/ اجمالى العملاء	
			(حـ/ سعد عيد)	
			إثبات مسموحات المبيعات الممنوحة للعميل سعد عيد.	

ويتم ترحيل تلك القيود أولا بأول إلى حسابات دفتر الأستاذ العام، كما ترحل تلك القيود أيضا إلى الحسابات التحليلية الخاصة بالعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء. ويلاحظ أننا رحلنا قيمة الأثاث الذى قامت المنشأة بشرائه إلى حساب إجمالى الدائنين وليس حساب إجمالى الموردين، على أساس أننا نفضل تخصيص حساب إجمالى الموردين لاظهار المستحق على المنشأة نتيجة عمليات شراء البضاعة التى تقوم بالاتجار فيها.

وتجدر الإشارة إلى أنه نظراً لأن النظام المحاسبى يعتمد على استخدام مجموعة عديدة من اليوميات بالاضافة إلى دفتر اليومية العامة فإنه من الضرورى أن توضح حسابات دفتر الأستاذ العام والحسابات الموجودة فى دفاتر الأستاذ

المساعدة المصدر المرحل منه القيد إلى تلك الحسابات فى العمود المخصص لبيان رقم صفحة اليومية. ويمكن أن تستخدم الرموز لتوضيح مصادر القيد بتلك الحسابات، فعلى سبيل المثال يمكن القول: ١/ع لتعنى الصفحة رقم ١ بيومية المبيعات. (م.ع. مردودات مبيعات).

٧/ش لتعنى الصفحة رقم ٧ بيومية المشتريات. (م.ش. مردودات مشتريات).

٣/ض لتعنى الصفحة رقم ٣ بيومية المقبوضات.

٥/د لتعنى الصفحة رقم ٥ بيومية المدفوعات.

١/م لتعنى الصفحة رقم واحد باليومية العامة.

٣/ق لتعنى الصفحة رقم ٣ بيومية أوراق القبض.

٢/ف لتعنى الصفحة رقم ٢ بيومية أوراق الدفع.

ويسهل استخدام هذه الرموز كثيراً من عمليات المراجعة والربط بين السجلات المختلفة التى ينطوى عليها النظام المحاسبى.

١٠- ترحيل القيود المختلفة إلى الحسابات الخاصة بها وبيان العلاقة بين حسابات دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة :

سنقوم بترحيل العمليات المختلفة التى سبق إعداد قيود اليومية الخاصة بها فى هذا الفصل وذلك للوقوف على العناصر المختلفة التى تظهر فى كل من الحسابات الإجمالية للعملاء والموردين، والحسابات التحليلية لهما الموجودة فى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء والأستاذ المساعد للموردين.

ونعرض فيما يلى للحسابات التى تظهر فى دفتر الأستاذ العام والحسابات التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة للعملاء والموردين.

أولا حسابات دفتر الأستاذ العام :

حـ/ النقدية بالخزينة حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٩٥٠٣٠	إلى مذكورين	١/٣١	٣٧٥٠٢	من مذكورين	١/٣١
			٥٧٥٢٨	رصيد	١/٣١
٩٥٠٣٠			٩٥٠٣٠		

حـ/ نقدية بالبنك حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠٠	إلى مذكورين	١/٣١	٨٠٠٠٠	من مذكورين	١/٣١
			٧٠٠٠٠	رصيد	
١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠		

حـ/ أوراق القبض حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٨٣٠٠	إلى حـ/ اجمالى العملاء	١/٣١	٣٨٣٠٠	رصيد	١/٣١
٢٠٠٠٠	إلى مذكورين				
٣٨٣٠٠			٣٨٣٠٠		

حـ/ اجمالى العملاء حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٢٥٠٠	إلى حـ/ المبيعات	١/٣١	١٨٣٠٠	من حـ/ أوراق القبض	١/٣١
			٢٣٥٠٠	من مذكورين	
			١٠٠٠	من حـ/ مردودات المبيعات	
			٢٠٠	من حـ/ مسموحات المبيعات	
			٩٥٠٠	رصيد	
٥٢٥٠٠			٥٢٥٠٠		

حـ/ تأمين مقدم   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٧٢٠	إلى مذكورين	١/٣١	٧٢٠	رصيد	١/٣١
٧٢٠			٧٢٠		

حـ/ الأراضى   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٥٠٠٠	إلى مذكورين	١/٣١	٣٠٠٠٠	من مذكورين	١/٣١
			٣٥٠٠٠	رصيد	١/٣١
٦٥٠٠٠			٦٥٠٠٠		

حـ/ المبانـــى   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٥٠٠٠	إلى مذكورين	١/٣١	٣٥٠٠٠	رصيد	١/٣١
٣٥٠٠٠			٣٥٠٠٠		

حـ/ الاثاث   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	إلى حـ/ دائنون متنوعون	١/٣١	١٥٠٠٠	رصيد	١/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		

حـ/ أوراق الدفع   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٧٦٠٠	رصيد	١/٣١	١٧٦٠٠	من حـ/ اجمالى الموردين	١/٣١
			٣٠٠٠٠	من مذكورين	١/٣١
٤٧٦٠٠			٤٧٦٠٠		

حـ/ ...   **حـ/ اجمالى الموردين**

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٩٠٠٠	إلى مذكورين	١/٣١	٤٢٥٠٠	من حـ/ المشتريات	١/٣١
١٧٦٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع				
٨٤٠٠	إلى مذكورين				
١٢٦٠٠	رصيد				
٤٢٥٠٠			٤٢٥٠٠		

حـ/ ...   **حـ/ دائنون متنوعة**

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠	رصيد	١/٣١	١٥٠٠٠	من حـ/ الاثاث	١/٣١
١٥٠٠٠			١٥٠٠٠		

حـ/ ...   **حـ/ مصلحة الضرائب**

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٩٠	رصيد	١/٣١	٣٩٠	من مذكورين	١/٣١
٣٩٠			٣٩٠		

حـ/ ...   **حـ/ هيئة التأمينات الاجتماعية**

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٩٣٠	رصيد	١/٣١	٩٣٠	من مذكورين	١/٣١
٩٣٠			٩٣٠		

حـ/ الأجور والمرتبات المستحقة — حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٤٠٠	رصيد	١/٣١	٢٤٠٠	من مذكورين	١/٣١
٢٤٠٠			٢٤٠٠		

حـ/ القرض — حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٠٠٠٠	رصيد	١/٣١	٥٠٠٠٠	من مذكورين	١/٣١
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		

حـ/ رأس المال — حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٥٠٠٠٠	رصيد	١/٣١	١٥٠٠٠٠	من مذكورين	١/٣١
١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠		

حـ/ المبيعات — حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٦٤٥٠٠	رصيد	١/٣١	٥٢٥٠٠	من حـ/ اجمالى العملاء	١/٣١
			١٢٠٠٠	من مذكورين	
٦٤٥٠٠			٦٤٥٠٠		

حـ/ مردودات المبيعات — حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠	إلى حـ/ اجمالى العملاء	١/٣١	١٠٠٠	رصيد	١/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		

حـ/ مسموحات المبيعات   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٠٠	إلى حـ/ اجمالى العملاء	١/٣١	٢٠٠	رصيد	١/٣١
٢٠٠			٢٠٠		

حـ/ الخصم النقدى المسموح به   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٧٠	إلى مذكورين	١/٣١	٤٧٠	رصيد	١/٣١
٤٧٠			٤٧٠		

حـ/ المشتريات   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٤٢٥٠٠	إلى حـ/ الموردين	١/٣١	٦٧٥٠٠	رصيد	١/٣١
٢٥٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	١/٣١			
٦٧٥٠٠			٦٧٥٠٠		

حـ/ مردودات المشتريات   حـ/ ...

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٢٩٠٠	رصيد	١/٣١	٢٩٠٠	من حـ/ اجمالى الموردين	١/٣١
٢٩٠٠			٢٩٠٠		

حـ/ مسموحات المشتريات   حـ/ ....

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠	رصيد	١/٣١	١٠٠٠	إلى حـ/ اجمالى الموردين	١/٣١
١٠٠٠			١٠٠٠		

حـ/ الخصم النقدى المكتسب حـ/ ...

١٦٨	رصيد	١/٣١	١٦٨	من مذكورين	١/٣١
١٦٨			١٦٨		

حـ/ مصروفات الايجار حـ/ ...

٨٠٠	إلى مذكورين	١/٣١	٨٠٠	رصيد	١/٣١
٨٠٠			٨٠٠		

حـ/ مصاريف تليفون حـ/ ...

٣٥٠	إلى مذكورين	١/٣١	٣٥٠	رصيد	١/٣١
٣٥٠			٣٥٠		

حـ/ مصاريف المرتبات الادارية حـ/ ...

١٠٨٠	إلى مذكورين	١/٣١	١٠٨٠	رصيد	١/٣١
١٠٨٠			١٠٨٠		

حـ/ مصاريف المرتبات البيعية حـ/ ...

٢٦٤٠	إلى مذكورين	١/٣١	٢٦٤٠	رصيد	١/٣١
٢٦٤٠			٢٦٤٠		

ثانيا : دفاتر الأستاذ المساعدة :

أ – دفتر أستاذ مساعد العملاء :

حـ/ محمد نصر — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٢	مبيعات آجلة	١/ع	٨٠٠٠		٨٠٠٠
١/٨	مدفوعات نقدية	١/ض		٤٥٠٠	٣٥٠٠
١/٩	مردودات مبيعات	١/م		١٠٠٠	٢٥٠٠

حـ/ محمد عمر حسن — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٣	مبيعات آجلة	١/ع	٧٠٠٠		٧٠٠٠
١/٤	أوراق قبض	١/ق		٧٠٠٠	ـــــ

حـ/ خورشيد مصطفى — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٤	مبيعات آجلة	١/ع	٣٥٠٠		٣٥٠٠
١/١٣	أوراق قبض	١/ق		٣٥٠٠	–

حـ/ محمد الطباخ حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٥	مبيعات آجلة	١/ع	١٢٣٠٠		١٢٣٠٠
١/١٢	مدفوعات نقدية	١/ض		١٠٠٠٠	٢٣٠٠

حـ/ سعد الفرارجى حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٦	مبيعات آجلة	١/ع	٧٢٠٠		٧٢٠٠
١/١٤	أوراق قبض	١/ق		٣٢٠٠	٤٠٠٠

حـ/ سمير رضوان حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١١	مبيعات آجلة	١/ع	٤٦٠٠		٤٦٠٠
١/٢٥	أوراق قبض	١/ق		٤٦٠٠	ـــــ

حـ/ سعيد عيد

حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١٩	مبيعات آجلة	١/ع	٩٩٠٠		٩٩٠٠
١/٢٥	مدفوعات نقدية	١/ض		٩٠٠٠	٩٠٠
١/٢٥	مسموحات مبيعات	١/م		٢٠٠	٧٠٠

ب- دفتر أستاذ مساعد الموردين

حـ/ محلات الطرابيشي

حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٢	مشتريات آجله	١/ش		٧٥٠٠	٧٥٠٠
١/٥	أوراق دفع	١/ف	٥٦٠٠		١٩٠٠

حـ/ خالد الغندور

حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٤	مشتريات آجله	١/ش		٥٤٠٠	٥٤٠٠
١/٨	مدفوعات نقدية	١/د	٥٤٠٠	ــــ	ــــ

حـ/ أيمن منصور — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٥	مشتريات آجله	١/ش		٣٢٥٠	٣٢٥٠
١/٨	أوراق دفع	١/ف	٣٢٥٠		ـــــ

حـ/ محلات الصالون الأخضر — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١٠	مشتريات آجله	١/ش		٤٦٠٠	٤٦٠٠
١/١٣	مسموحات	١/م.ش	٢٠٠		٤٤٠٠
١/١٨	مدفوعات نقدية	١/د	٣٠٠٠		١٤٠٠

حـ/ هانى رمزى — حـ/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١٥	مشتريات آجله	١/ش		٦٤٠٠	٦٤٠٠
١/١٦	أوراق دفع	١/ف	٦٤٠٠		ـــــ

ح/ حسام حسن

ح/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٢٥	مشتريات آجله	١/ش		٥٠٠٠	٥٠٠٠
١/٢٦	أوراق دفع	١/ف	٢٣٥٠		٢٦٥٠

ح/ اسماعيل يوسف

ح/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٢٧	مشتريات آجله	١/ش		٦٣٥٠	٦٣٥٠
١/٢٨	مردودات ومسموحات	١/م.ش	٢٢٠٠		٤١٥٠

ح/ حسين السيد

ح/ ...

تاريخ	بيـــان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/٣٠	مشتريات آجله	١/ش		٤٠٠٠	٤٠٠٠
١/٣١	مردودات ومسموحات	١/م.ش	١٥٠٠		٢٥٠٠

ثالثا : موازنة الحسابات وإعداد ميزان المراجعة :

بعد الإنتهاء من إعداد القيود المركزية الشهرية وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها دفتر الأستاذ العام وترصيد الحسابات الاجمالية، ينبغى التحقق من تطابق أرصدة الحسابات الإجمالية الموجودة بهذا الدفتر مع مجموع الأرصدة التحليلية المتعلقة بها، وذلك عن طريق إعداد ميزان مراجعة لكل أستاذ مساعد يبين الأرصدة التحليلية الموجودة به، والرصيد الإجمالى الموجود فى دفتر الأستاذ العام، ويظهر ميزان مراجعة حسابات العملاء على النحو التالى :

منشأة الفتح التجارية

ميزان مراجعة أرصدة أستاذ العملاء

الأرصدة التحليلية بدفتر الاستاذ المساعد	الرصيد الاجمالى بدفتر الاستاذ العام	بيـــان
جنيه	جنيه	
٢٥٠٠		محمد نصر
٢٣٠٠		محمد الطباخ
٤٠٠٠		سعد الفرارجى
٧٠٠		سعد عيد
	٩٥٠٠	اجمالى العملاء
٩٥٠٠	٩٥٠٠	

ويظهر ميزان مراجعة أستاذ مساعد الموردين على الصورة التالية :

منشأة الفتح التجارية
ميزان مراجعة أرصدة أستاذ الموردين

الأرصدة التحليلية بدفتر الأستاذ المساعد	الرصيد الاجمالى بدفتر الأستاذ العام	بيـــان
جنيه	جنيه	
١٩٠٠		محلات الطرابيشى
١٤٠٠		محلات الصالون الاخضر
٢٦٥٠		محلات حسام حسن
٤١٥٠		اسماعيل يوسف
		حسين السيد
٢٥٠٠	١٢٦٠٠	إجمالى الموردين
١٢٦٠٠	١٢٦٠٠	

وبعد ذلك يعد ميزان مراجعة حسابات دفتر الأستاذ العام الذى سيظهر بالنسبة لهذا المثال على الصورة التالية :

منشأة الفتح التجارية

ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١/٣١

مدين	دائن	بيان
جنيه	جنيه	
٥٧٥٢٨		نقدية بالخزينة
٨٠٠٠٠		نقدية بالبنك
٣٨٣٠٠		أوراق قبض
٩٥٠٠		اجمالى العملاء
٧٢٠		تأمين مقدم
٣٥٠٠٠		أراضى
٣٥٠٠٠		مبانى
١٥٠٠٠		أثاث
	٤٧٦٠٠	أوراق دفع
	١٢٦٠٠	اجمالى الموردين
	١٥٠٠٠	دائنون متنوعون
	٣٩٠	مصلحة الضرائب
	٩٣٠	هيئة التأمينات الاجتماعية
	٥٠٠٠٠	قرض
	١٥٠٠٠٠	رأس المال
	٦٤٥٠٠	المبيعات
١٠٠٠		مردودات مبيعات
٢٠٠		مسموحات مبيعات
٤٧٠		الخصم النقدى المسموح به
٦٧٥٠٠		المشتريات
	٢٩٠٠	مردودات مشتريات
	١٠٠٠	مسموحات مشتريات
	١٦٨	الخصم النقدى المكتسب
٨٠٠		مصروفات ايجار
٣٥٠		مصروفات تليفون
٢٦٤٠		مصاريف المرتبات الإدارية
١٠٨٠		مصاريف المرتبات البيعية
٣٤٥٠٨٨	٣٤٥٠٨٨	

١١ – النظم المحاسبية الآلية والإلكترونية

تركزت مناقشتنا السابقة على نظام محاسبى يدوى حيث يتم التسجيل يومياً بواسطة المحاسبين فى اليوميات والدفاتر المساعدة. ويتم الترحيل يدوياً أيضا. ويتم إعداد قيود اليومية بواسطة الأفراد من واقع المستندات الأصلية مثل الفواتير والإيصالات والعقود وغيرها. وتعتبر المستندات هى أساس العملية المحاسبية. ومنها يتم تشغيل البيانات فى النظام المحاسبى سواء كان هذا التشغيل يدوياً أو آليا. وعموماً فان استعراض النظم المحاسبية اليدوية يعتبر الأساس فى فهم مبادئ المحاسبة. هذا بالإضافة إلى أن النظم المحاسبية اليدوية ما زالت تستخدم فى كثير من المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويمكن أن تستخدم بعض الآلات عند تشغيل البيانات يدويا مثال ذلك آلات تسجيل النقدية والآلات الحاسبة وغيرها.

وقد اتضح من المناقشة السابقة أن العمليات تتم فى تتابع بمعنى أنه بعد إعداد المستند الخاص بعملية معينة (فاتورة بيع مثلاً) يتم إعداد قيد ويتم تسجيله فى دفتر اليومية، ثم بعد ذلك يتم ترحيل هذه العملية إلى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ثم بعد ذلك يتم ترحيل قيد المبيعات المركزى إلى دفتر الأستاذ العام. وهذا التتابع فى العملية المحاسبية يستهلك وقتاً كبيرا هذا بالإضافة إلى أنه قد يؤدى إلى الوقوع فى أخطاء فى أى خطوة من هذه الخطوات سواء أخطاء فى المبالغ المرحلة أو فى اسم الحساب أو فى رقم الحساب. ويكون احتمال الوقوع فى الخطأ قائم سواء كانت عملية التسجيل والترحيل تتم يدوياً أو آليا. وذلك بسبب عمليات النسخ والمرحلية فى تشغيل البيانات المحاسبية. وحتى يمكن تجنب احتمال الوقوع فى أخطاء النسخ فقد ظهرت الحاجة إلى تسجيل العملية المعينة فى جميع السجلات المتعلقة بها دفعة واحدة. ويؤدى هذا الأسلوب فى تشغيل البيانات بالإضافة إلى تجنب احتمال الوقوع فى أخطاء إلى تحقيق السرعة فى تشغيل البيانات. ويتم تحقيق

هدف التسجيل فى جميع السجلات مرة واحدة عن طريق استخدام الآلات فى تشغيل البيانات المحاسبية. وتتعدد الآلات التى يمكن استخدامها فى تشغيل البيانات المحاسبية من الآلات الحاسبة والكاتبة وآلات الجدولة البسيطة إلى الحاسبات الإلكترونية.

ومن الوسائل المستحدثة المستخدمة فى الوقت الحاضر لتخزين البيانات المحاسبية البطاقات المثقوبة، وتمثل هذه البطاقات كارتات ذات حجم نمطى يتم تفريغ المعلومات المحاسبية عليها من واقع المستندات الأصلية (الفواتير مثلا) بواسطة آلة تثقيب معينة، وبالتالى تصبح المستندات مستندات نمطية ويمكن قراءة المعلومات المخزنة على البطاقات وتشغيلها عن طريق آلات عديدة بما فى ذلك الحاسبات الالكترونية. إن أى منشأة تتسلم المستندات الأصلية فى كثير من الأحجام والأشكال. وعن طريق تحويل المعلومات الموجودة فى هذه المستندات إلى البطاقات باستخدام آلة التثقيب فإننا نحصل على مستندات نمطية يمكن أن تستخدمها الآلات والحاسبات الالكترونية فى إنشاء السجلات والتقارير. فعلى سبيل المثال فإنه بمجرد تثقيب المعلومات المتعلقة بفواتير البيع على البطاقات، فإن هذه البطاقات يمكن أن تمرر على بعض الآلات لاعداد حسابات العملاء، وتحليل المبيعات على أساس المنتجات، ومناطق البيع، وتحديد مبيعات كل رجل من رجال البيع، وإعداد قائمة بالعمولة المستحقة لكل رجل من رجال البيع، وغير ذلك من التحليلات والتفصيلات التى قد تكون مطلوبة. ويمر تشغيل البيانات المحاسبية باستخدام البطاقات المثقوبة بثلاثة مراحل رئيسية هى :

المرحلة الأولى هى تسجيل البيانات على البطاقات المثقوبة، والآلة المستخدمة لهذا الغرض هى آلة التثقيب الكهربائية.

المرحلة الثانية هى مرحلة تبويب أو فرز البيانات حسب المجموعات المطلوبة (التحليل على أساس العملاء المباع لهم، أو التحليل على أساس رجال البيع، التحليل على أساس مناطق البيع) والآلة المستخدمة للقيام بهذه الخطوة هى الة الفرز. وتقوم هذه الآلة بقراءة المعلومات الموجودة على البطاقة المثقوبة وترتيبها حسب المجموعات المطلوبة، إعتماداً على ماهو موجود بتلك البطاقات.

المرحلة الثالثة هى تلخيص البيانات أو طبع المخرجات الناتجة من آلة الجدولة المستخدمة فى القيام بالمرحلة الثانية، وإعداد التقارير والمعلومات المطلوبة.

ويطلق على النظام المحاسبى الذى يستخدم تلك الآلات النظام المحاسبى الآلى وذلك تمييزا له على النظام المحاسبى اليدوى الذى يعتمد أساسا على الأفراد فى تشغيل البيانات المحاسبية. وتستخدم النظم المحاسبية التى تعتمد على الحاسب الالكترونى فى تشغيل البيانات نفس الأسلوب المستخدم فى التشغيل اليدوى أو الالى للبيانات. فالعمليات تسجل أولا فى المستندات الأصلية، ثم يتم تحويل تلك المعلومات إلى البطاقات المثقوبة من المستندات الأصلية، ثم يتم إعداد برنامج يوضح الخطوات المطلوب القيام بها على تلك البيانات وذلك باستخدام لغة يفهمها الحاسب. ويقوم الحاسب الالكترونى بقراءة البرنامج وتنفيذ الخطوات المطلوبة كالتسجيل فى اليوميات (يطلق عليها فى هذه الحالة ملخصات العمليات) والترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ، وتحديد أرصدة الحسابات، وإعداد وطبع القوائم المالية، وغير ذلك من التقارير المطلوبة فى برنامج التشغيل.

ويحقق استخدام الحاسب الالكترونى سرعة هائلة فى تشغيل البيانات حيث تقاس العمليات التى يمكن تشغيلها بملايين العمليات فى الثانية، ونتيجة لهذه السرعة فإنه من الممكن إنتاج الكثير من التقارير التفصيلية التى لايكون من المستطاع إنتاجها فى حالة استخدام التشغيل اليدوى للبيانات المحاسبية. هذا بالإضافة إلى أن السرعة تجعل من الممكن توفيرها فى الوقت الملائم واستخدامها فى اتخاذ كثير من القرارات بواسطة إدارة المشروع.

ويعتمد نظام التشغيل الالكترونى للبيانات أساساً على الحاسب الالكترونى الذى يعتبر قلب النظام المحاسبى فى هذه الحالة، وعلى مجموعة من الآلات المساعدة المتصلة بالحاسب، ويطلق عليها عادة المعدات المعاونة ويقوم الحاسب الالكترونى بآداء جميع الوظائف المتعلقة بتشغيل البيانات المحاسبية وتخزينها وإجراء عمليات الجمع والطرح وغيرها من عمليات الفرز والتبويب. ويتصل بالحاسب عنصرين رئيسيين هما وسائل تغذية الحاسب بالبيانات Input devices وتقوم هذه الوسائل بإعداد وتحويل المعلومات بصورة مقبولة من الحاسب. والعنصر الآخر الذى يستخدم مع الحاسب الالكترونى هو وسائل الحصول على النتائج أو وسائل المخرجات Output devices. وتقوم هذه الوسائل بتحويل المعلومات من الحاسب إلى المحاسبين وغيرهم من مستخدمى المعلومات. وفى حقيقة الأمر تقوم كل من وسائل المدخلات ووسائل المخرجات بوظيفة الترجمة. فالآلات المستخدمة فى تغذية البيانات والمعلومات إلى الحاسب تقوم بترجمة تلك البيانات إلى لغة الحاسب الالكترونى. ووسائل المخرجات تقوم بترجمة البيانات التى تم تشغيلها مرة أخرى إلى كلمات مكتوبة أو أشرطة أو بطاقات يمكن استخدامها فى إعداد التقارير المطلوبة.

وفى حقيقة الأمر فقد أثر استخدام الحاسبات الالكترونية كثيراً على المحاسبة، وأصبح من الممكن إنتاج بيانات ليس من المستطاع انتاجها فى حالة التشغيل اليدوى أو الآلى، هذا بالإضافة إلى السرعة فى إنتاج تلك المعلومات، وبالتالى توفير خاصية ملائمة المعلومات. وقد فتح استخدام تلك الحاسبات مجالات جديدة أمام المحاسبين إلا أن استخدام تلك الحاسبات ليس بديلا عن المحاسب الكفء الملم بالمبادئ والإجراءات والطرق الرئيسية للمحاسبة. إن تلك الحاسبات مهما بلغت فإنها تنفذ تعليمات المحاسب. فإذا مدها المحاسب بمعلومات أو إجراءات خاطئة فالنتائج ستكون خاطئة. وعموما فإن موضوع التشغيل الالكترونى للبيانات من الموضوعات المتقدمة فى دراسة المحاسبة والتى لن نستطيع الدخول فى تفاصيلها هنا فى هذه المرحلة الأولية من دراسة المحاسبة.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية
على الفصل العاشر

أولا - أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

١- لماذا تستخدم اليوميات المساعدة فى الحياة العملية ؟

٢- استعرض نموذجا مبسطا لدفتر يومية المبيعات. وبين العلاقة بينه وبين دفتر اليومية العامة والأستاذ العام وأستاذ العملاء.

٣- كيف تتحقق الرقابة المحاسبية عند استخدام دفاتر الأستاذ المساعدة؟

٤- اشرح كيفية معالجة مردودات ومسموحات المبيعات فى حالة استخدام يومية مساعدة خاصة بها أو فى حالة عدم الاعتماد على يومية مساعدة لها.

٥- بين كيفية معالجة المشتريات الآجلة عند استخدام نظام اليوميات المساعدة، واشرح كيفية الربط بين اليومية العامة ويومية المشتريات، ودفتر الأستاذ العام والأستاذ المساعد للموردين.

٦- يمكن معالجة مردودات المشتريات فى دفتر اليومية العامة أو يمكن تخصيص يومية مساعدة لاثبات تلك العمليات بها - اشرح هذه العبارة موضحا كيفية معالجة هذه المردودات فى الحالتين.

٧- اشرح كيفية معالجة عمليات أوراق القبض وأوراق الدفع فى حالة استخدام اليوميات المساعدة وبين العلاقات الرئيسية بين الدفاتر والسجلات فى هذه الحالة.

٨- بين كيفية معالجة المقبوضات والمدفوعات النقدية فى حالة استخدام

اليوميات المساعدة، ووضح العلاقة بين اليوميات المساعدة واليومية العامة والأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

٩- اشرح كيفية معالجة الأجور والمرتبات من الناحية العملية، وكيفية اثباتها محاسبيا.

١٠- ماهو المقصود بنظام السلفة المستديمة - اشرح كيفية معالجة المصروفات الصغيرة التى تقوم بها المنشأة فى ظل هذا النظام.

١١- ماهى القيود الرئيسية التى تجرى فى دفتر اليومية العامة عند استخدام نظام اليوميات المساعدة؟

١٢- ماهى السجلات التحليلية التى يمكن للمنشأة أن تستخدمها وكيف يتحقق الترابط بين تلك السجلات التحليلية ودفتر الأستاذ العام؟

١٣- اشرح المقصود بموازنة الحسابات، وبين كيفية القيام بها سواء بالنسبة للدفاتر المساعدة أو دفتر الأستاذ العام.

١٤- اشرح المقصود بالتشغيل الآلى للبيانات المحاسبية، وبين مايحدثه من آثار على عملية انتاج المعلومات.

١٥- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:

- ليس من الضرورى الموائمة بين منافع النظام المحاسبى وبين مايتطلبه من وقت وجهد.
- تعتبر دراسة الأنظمة المحاسبية اليدوية ضرورية لدراسة أى نوع من أنواع النظم المحاسبية المتقدمة.
- يتوقف استخدام اليوميات المساعدة على حجم وتكرار العمليات المختلفة.
- تبين يومية المبيعات تفاصيل الجانب الدائن من قيد إثبات المبيعات.

- لايحقق استخدام يومية المبيعات أى مزايا للمنشأة.
- لايرتبط حساب إجمالى العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء.
- تعالج مردودات ومسموحات المبيعات عادة فى دفتر اليومية العامة.
- تبين يومية المشتريات عادة تفاصيل الجانب المدين من قيد إثبات المشتريات.
- ليس من الضرورى استخدام يومية لمردودات ومسموحات المشتريات حتى ولو كانت عملياتها متكررة.
- تبين يومية أوراق القبض تفاصيل الجانب الدائن من القيد الخاص باثبات الحصول على تلك الأوراق.
- تسجل جميع عمليات أوراق القبض فى دفتر يومية أوراق القبض.
- تبين يومية أوراق القبض تفاصيل الجانب الدائن للقيد الخاص باثبات قبول تلك الأوراق لصالح الموردين.

١٦- علق على كل عبارة من العبارات التالية مبينا أوجه الخطأ أو الصواب فى كل منها فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد :

- تعالج المقبوضات والمدفوعات النقدية فى دفتر يومية مساعد واحد يبين تفاصيل المقبوضات والمدفوعات.
- تبين يومية المقبوضات النقدية تفاصيل القيد المدين الخاص باثبات النقدية المحصلة.
- ترتبط يومية المقبوضات بصورة دقيقة بكل من دفتر اليومية العامة والأستاذ العام وأى دفاتر أستاذ مساعد مستخدمة.
- تتكون يومية المقبوضات من جانب واحد نظرا لأن الجانب الآخر للقيد يكون معروفا وهو النقدية.
- تبين يومية المدفوعات تفاصيل الجانب المدين لعمليات سداد النقدية نظرا لأنها تتكون من جانب واحد فقط.

- تعالج المصروفات النثرية فى يومية المدفوعات النقدية الرئيسى يوما بيوم.
- ليس من الضرورى تخصيص يومية للأجور والمرتبات.
- يمكن أن تعالج مردودات المشتريات فى دفتر يومية المشتريات.
- يؤدى استخدام اليوميات المساعدة إلى اختصار القيود التى ستدرج فى دفتر اليومية بصورة كبيرة.
- تتطلب الرقابة المحاسبية تحقيق التطابق والتوازن بين الحسابات الإجمالية والحسابات التحليلية.
- يختلف التشغيل الآلى للبيانات عن التشغيل اليدوى لها.
- لا يعتمد تشغيل البيانات باستخدام الحاسبات الالكترونية على المحاسبين.

ثانيا : تطبيقات عملية :

التطبيق الأول

بدأت إحدى المنشأت أعمالها فى أول نوفمبر ١٩٩٩ وفيما يلى بعض العمليات التى قامت بها خلال الشهر :

١- فى ٢ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة حسن شحاته بمبلغ ٦٠٠ جنيه بفاتورة تحمل نفس التاريخ وشروط الشراء هى ١٠/٢ - ص/٣٠.
٢- فى ٣ نوفمبر وصلت البضاعة المشتراة من شركة النصر وكانت الفاتورة مؤرخة ١٩٩٩/١١/٢ بمبلغ ١٥٢٠٠ جنيه وظهر بها شروط السداد ١٠/٢-ص/٣٠.
٣- فى ٦ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة عرب بتكلفة قدرها ١١٢٠٠جنيه، وبفاتورة مؤرخة ١٩٩٩/١١/٥ وبشرط ١٠/٢ -ص/٣٠.
٤- فى ٩ نوفمبر اشترت المنشأة أوراق مالية كاستثمارات مؤقتة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

٥- فى ١٠ نوفمبر سددت المنشأة بشيك قيمة الفاتورة المستحقة لشركة حسن شحاتة والمؤرخة ٢ نوفمبر.

٦- فى ١٢ نوفمبر استلمت المنشأة البضاعة المشتراة من محلات الدمنهورى ومرفق بها فاتورة مؤرخة ١١ نوفمبر بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وشروط الدفع بها صافى ٣٠ يوم.

٧- فى ١٤ نوفمبر أصدرت المنشأة شيكا بالمستحق لشركة عرب سدادا للفاتورة المؤرخة ٥ نوفمبر.

٨- فى ١٥ نوفمبر سددت المنشأة نقدا مبلغ ٢٢٠ جنيه قيمة مهمات مكتبية.

٩- فى ١٧ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ١٩٠٠ جنيه.

١٠- فى ١٩ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة كمال بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه وكانت الفاتورة مؤرخة ١٨ نوفمبر وشروط السداد ١٠/٢- ص/٣٠.

١١- فى ٢١ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة نفرتيتى بمبلغ ١٦٨٠٠ جنية وكانت الفاتورة مؤرخة ٢٠ نوفمبر وشروط السداد ١٠/١-ص/٣٠.

١٢- فى ٢٤ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

١٣- فى ٢٦ نوفمبر اشترت المنشأة بضاعة من شركة المحروسة بمبلغ ١١٢٠٠ جنيه وكانت الفاتورة تحمل تاريخ اليوم والشروط هى ١٠/١ - ص/٣٠.

١٤- فى ٢٨ نوفمبر سددت المنشأة فاتورة النور والمياة والتى تبلغ ١٥٠ جنيه.

١٥- فى ٣٠ نوفمبر سددت المنشأة مهايا الموظفين المستحقة وقدرها ٢٦٠٠

جنيه، وفى نفس التاريخ سددت المنشأة لشركة النصر مبلغ ٥٢٠٠ جنيه، وحررت بالرصيد المستحق لهذه الشركة ورقة دفع تستحق بعد ٩٠ يوم.

والمطلوب :

تسجيل العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة المناسبة، وإعداد قيود اليومية المركزية المناسبة، وتصوير حساب إجمالى الموردين، والحسابات التحليلية للموردين فى دفتر الأستاذ المساعد للموردين.

التطبيق الثانى

فيما يلى الحسابات التحليلية التى ظهرت فى دفتر أستاذ مساعد العملاء لاحدى المنشآت الفردية فى نهاية شهر نوفمبر سنة ١٩٩٩ :

حـ / مصطفى عبده

			منه	له	رصيد
١١/٣	مبيعات آجلة	١٥/ع	١٥٦٠٠		١٥٦٠٠
١١/٦	مردودات	١٢/م		٦٠٠	١٥٠٠٠
١١/٩	مقبوضات نقدية	١٠/ض		٧٠٠٠	٨٠٠٠
١١/١٠	مبيعات آجلة	١٦/ع	٣٠٠٠		١١٠٠٠

حـ / خالد جاد الله

			منه	له	رصيد
١١/١	رصيد مرحل				٤٠٠٠٠
١١/٥	مقبوضات نقدية	١٠/ض		١٢٠٠٠	٢٨٠٠٠
١١/١٥	أوراق قبض	٣/ق		١٥٠٠٠	١٣٠٠٠
١١/١٩	مردودات	١٢/م		٥٠٠٠	٨٠٠٠
١١/٢٠	مقبوضات	١٠/ض		٨٠٠٠	ـــــ

حـ / اكرامى

التاريخ	البيان		منه	له	رصيد
١١/١	رصيد				٢٨١٦٠
١١/٥	مردودات	١٢/م		٣١٦٠	٢٥٠٠٠
١١/٧	مبيعات آجله	١٥/ع	١٥٠٠٠		٤٠٠٠٠
١١/٨	أوراق قبض	٣/ق		١٨٠٠٠	٢٢٠٠٠
١١/٢٠	مبيعات آجله	١٥/ع	٨٠٠٠		٣٠٠٠٠
١١/٢٥	مقبوضات	١٠/ض		١٧٠٠٠	١٣٠٠٠

حـ / محمد عباس

التاريخ	البيان		منه	له	رصيد
١١/١٠	مبيعات	١٥/ع	٨٠٠٠		٨٠٠٠
١١/١٢	مسموحات	١٢/م		٥٠٠	٧٥٠٠
١١/١٥	مبيعات	١٠/ض		٥٠٠٠	٢٥٠٠
١١/٢٠	أوراق قبض	٣/ق		٢٠٠٠	٥٠٠

والمطلوب :

أن تعد قيود اليومية العامة التى تظهر فى هذا الدفتر خلال الشهر أو فى نهايته لاثبات العمليات السابقة وأن تصور الحسابات المختلفة التى ستظهر فى دفتر الأستاذ العام والمتعلقة بتلك العمليات.

التطبيق الثالث :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة السعادة التجارية خلال شهر يونيو ١٩٩٩ :

– فى أول يونيو باعت المنشأة بضاعة إلى شركة الشمس التجارية بمبلغ ١٠٤٥٠ جنيه نقدا.

- فى ٤ يونيو باعت المنشأة إلى محلات الغندور بضاعة بمبلغ ٢٦٥٠٠ جنيه بالفاتورة رقم ٥١٢ وبشروط ٢/١٠ – ص/٣٠.
- فى ٥ يونيو تسلمت المنشأة نقدية تبلغ ٣٤٠٠ جنيه قيمة مردودات مشتريات سبق شراؤها نقدا.
- فى ٨ يونيو باعت المنشأة بضاعة لمحلات الويشى بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٥١٣ بشروط ٢/١٠ – ص/٣٠.
- فى ٩ يونيو تسلمت المنشأة شيك من محلات العربى سداداً للفاتورة المستحقة عليهم والتى تبلغ ٧٥٠٠ جنيه. وقد حصل العميل على خصم نقدى قدره ٢ ٪ من قيمة الفاتورة.
- فى ١١ يونيو تسلمت المنشأة من محلات الدمنهورى نقدية بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه قيمة الرصيد المستحق عليهم منذ فترة طويلة.
- فى ١٣ يونيو تسلمت المنشأة شيكا من محلات الغندور سداد للمستحق عليها بتاريخ ٦/٤ ناقصاً الخصم.
- فى ١٦ يونيو باعت المنشأة بضاعة لمحلات جلال بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٥١٤ بشروط ٢/١٠–ص/٣٠.
- فى ١٦ يونيو أعادت المنشأة بضاعة مشتراه إلى أحد الموردين (شركة النيل) بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.
- فى ١٨ يونيو إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على سند إذنى يستحق بعد ٩٠ يوم وإضافة فائدة بمعدل ١٥ ٪ سنويا.
- فى ٢٠ يونيو باعت المنشأة بضاعة إلى محلات زغلول بمبلغ ٢٤٠٠٠ بفاتورة رقم ٦٢١ بشروط ٢/١٠–ص/٣٠.
- فى ٢١ يونيو أعادت محلات جلال جزء من البضاعة المباعة إليهم يوم ١٦ يونيو بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

- في ٢٣ يونيو اقترضت المنشأة مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه من بنك الاسكندرية بفائدة ١٤ ٪ على أن يستحق القرض بعد ستة شهور.
- في ٢٥ يونيو سددت محلات جلال المستحق عليها بعد استبعاد المردودات والخصم.
- فى ٣٠ يونيو باعت المنشأة قطعة أرض مملوكة لها تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وقد كانت شروط البيع هى الحصول على ٢٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقى بورقة قبض تستحق بعد سنة بعد إضافة فائدة عليها بمعدل قدره ١٥ ٪ سنويا.
- في ٣٠ يونيو حصلت المنشأة المستحق على محلات زغلول عن البضاعة المباعة إليهم فى ٢٠ يونيو.
- في ٣٠ يونيو حصلت المنشأة على ورقة قبض من محلات الويشى سدادا للمستحق عليهم من مبيعات يوم ٨ يونيو والورقة تستحق الدفع بعد شهر.

والمطلوب :

تسجل العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة المناسبة. وإعداد قيود اليومية المركزية فى نهاية شهر يونيو. وترحيلها إلى حسابات دفتر الأستاذ وبيان الحسابات التى تظهر فى دفاتر الأستاذ المساعدة.

التطبيق الرابع :

يعتمد النظام المحاسبى لمنشأة العصفورى على استخدام دفتر يومية عامة وأربعة يوميات مساعدة للمبيعات والمشتريات والمقبوضات والمدفوعات وتستخدم المنشأة دفتر أستاذ مساعد للعملاء وآخر للموردين. وفيما يلى الحسابات التحليلية للموردين التى ظهرت فى نهاية شهر سبتمبر ١٩٩٩ :

حـ / محلات العمرى

			منه	له	رصيد
٩/١	مشتريات	٩/ش		٣٢٠٠٠	٣٢٠٠٠
٩/٢٠	مشتريات	٩/ش		٢٦٨٠٠	٥٨٨٠٠
٩/٢١	مردودات مشتريات	٣/م	٢٨٠٠		٥٦٠٠٠
٩/٢٢	أوراق دفع	٣/م	١٦٠٠٠		٤٠٠٠٠
٩/٢٥	مدفوعات نقدية	٩/د	١٥٠٠٠		٢٥٠٠٠

حـ / محلات البابلى

			منه	له	رصيد
٩/٢٢	مشتريات	٩/ش		١٢٤٠٠	١٢٤٠٠

حـ / مصطفى منصور

			منه	له	رصيد
٩/١	رصيد				١٥٠٠٠
٩/٢	مشتريات	٩/ش		٨٠٠٠	٢٣٠٠٠
٩/٥	أوراق دفع	٣/م	١٢٠٠٠		١١٠٠٠
٩/١٠	مدفوعات	٩/د	٦٠٠٠		٥٠٠٠
٩/١٢	مردودات مشتريات	٣/م	١٠٠٠		٤٠٠٠

حـ / محمد يونس

			منه	له	رصيد
٩/١	رصيد				٢٥٠٠٠
٩/٥	مشتريات	٩/ش		١٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
٩/١٠	مردودات	٣/م	٥٠٠٠		٣٥٠٠٠
٩/١٥	مسموحات	٣/م	١٠٠٠		٣٤٠٠٠
٩/٢٠	أوراق دفع	٣/د	١٤٠٠٠		٢٠٠٠٠
٩/٣٠	مدفوعات	٩/م	٨٠٠٠		١٢٠٠٠

والمطلوب :

إعداد قيود اليومية التى تظهر خلال الشهر والتى تظهر فى نهاية الشهر عن تلك العمليات وتصوير حساب إجمالى الموردين.

التطبيق الخامس :

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة أبو عمار التجارية خلال شهر سبتمبر ١٩٩٩ :

- فى ٩/١ اشترت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ١٢٠٠ جنيه.
- فى ٩/١ سددت المنشأة فاتورة مستحقة لمنشأة التقدم التجارية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بعد الحصول على خصم ٢ ٪.
- فى ٩/٢ باعت المنشأة نقدا بضاعة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه.
- فى ٩/٣ سددت المنشأة فاتورة تكاليف نقل للداخل عن بضاعة مشتراة بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
- فى ٩/٥ اشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سددت منه ٢٠٠٠ جنيه نقدا وحررت بالباقى ورقة دفع تستحق بعد شهرين.
- فى ٩/٦ سددت المنشأة فاتورة مستحقة لمحلات الويشى بمبلغ ٢٥٠٠٠ وحصلت على خصم قدره ٣٪ مقابل السداد فى الميعاد المتفق عليه.
- فى ٩/٧ سددت المنشأة أوراق القبض المستحقة عليها والتى تبلغ ٥٠٠٠ جنيه، كما سددت الفائدة المستحقة على تلك الأوراق والتى تبلغ ١٧٥ جنيه.
- فى ٩/٨ استثمر صاحب المشروع مبلغ إضافى فى أعمال المنشأة قدرة ١٠٠٠٠٠ جنيه سددها بشيك.

- فى ٩/٩ اشترت المنشأة قطعة أرض بمبلغ ٨٠٠٠٠ سددته بشيك.
- فى ٩/١٠ باعت المنشأة نصف الأراضى بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وقد حصلت على مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه نقدا، والباقى فى صورة ورقة قبض تستحق بعد سنة دون فوائد.
- فى ٩/١٥ باعت المنشأة بضاعة نقدا بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.
- فى ٩/١٨ اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، سددت قيمتها بشيك.
- فى ٩/٢٠ اشترت المنشأة نقدا بعض شهادات الاستثمار بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا.
- فى ٩/٢٥ سددت قيمة فاتورة التليفون الخاصة بصاحب المنشأة وقدرها ٢٥٠ جنيه.
- فى ٩/٢٦ حصلت المنشأة على مبلغ ٢٩٤٠٠ سداداً للفاتورة المستحقة على محلات جعفر والتى تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، ومنح العميل الباقى كخصم لتعجيل الدفع.
- فى ٩/٢٧ سددت المنشأة عمولة مبيعات قدرها ٢٥٠٠ جنيه نقدا.
- فى ٩/٣٠ سددت المنشأة الأجور والمرتبات المستحقة عن شهر سبتمبر والتى تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

والمطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى كل من يومية المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة وإعداد قيود اليومية المركزية فى نهاية الشهر.

التطبيق السادس :

فيما يلى مجاميع اليوميات المساعدة الخاصة بمنشأة الياسمين التجارية عن شهر يناير ١٩٩٩

	جنيه
مجموع يومية المبيعات	٩٥٠٠٠
مجموع يومية المشتريات	٨٢٠٠٠
مجموع يومية مردودات المشتريات	١٢٠٠٠
مجموع يومية مردودات المبيعات	٧٠٠٠
مجموع يومية أوراق القبض	١٥٠٠٠
مجموع يومية أوراق الدفع	١٦٠٠٠
مجموع الجانب المدين فى يومية المقبوضات	٧٨٠٠٠

(منها ٣٠٠٠ جنيه خصم مسموح به و ٣٠٠٠٠ جنيه محصلة نقدا و٤٥٠٠٠ محصلة بشيكات).

ويتكون الجانب الدائن من يومية المقبوضات من :

جنيه	
٢٢٠٠٠	مبيعات نقدية
١٨٠٠٠	متحصلات من عملاء
٣٠٠٠٠	مبيعات أراضى
٨٠٠٠	فوائد دائنة

مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٢٠٠٠ جنيه

(منها ٢٠٠٠ خصم مكتسب و ٤٠٠٠٠ جنيه مدفوعة نقدا و٥٠٠٠٠ جنيه مدفوعة بشيكات).

ويتكون الجانب المدين من يومية المدفوعات من :

جنيه	
٢٥٠٠٠	مشتريات نقدية
٣٥٠٠٠	موردين
٢٠٠٠	مصاريف إعلان
٣٠٠٠٠	شراء أثاث

فاذا علمت أن المنشأة قررت أثناء الشهر إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ١٥٠٠ جنيه، وأن رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر كان ٢٥٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالى الموردين كان ١٥٠٠٠ جنيه فى أول الشهر.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية يناير سنة ١٩٩٩.

التطبيق السابع :

فيما يلى البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر اليوميات المساعدة لشركة الياسمين التجارية عن شهر مايو ١٩٩٩.

	جنيه		جنيه
مجموع يومية المشتريات	٧٢٠٠٠٠	مجموع يومية المبيعات	٧٠٠٠٠٠
مجموع يومية مردودات المشتريات	١٠٠٠٠٠	مجموع يومية مردودات المبيعات	٦٠٠٠٠
مجموع يومية أوراق القبض	٢٠٠٠٠٠	مجموع يومية أوراق الدفع	٣٠٠٠٠٠
مجموع عمود الخصم المسموح به فى دفتر المقبوضات النقدية	٢٠٠٠٠	مجموع عمود الخصم المكتسب فى دفتر المدفوعات النقدية	٣٠٠٠٠

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الموردين أول الشهر ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ١٤٠٠٠٠ جنيه، وأن العمليات التالية قد أدرجت فى دفتر اليومية العامة :

ديون معدومة ٥٠٠٠٠ جنيه، ديون مبعوثة ٣٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة ١٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق دفع مرفوضة ٥٠٠٠٠ جنيه، أوراق قبض محولة للموردين ٦٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ وتحديد النقدية المحصلة من العملاء والنقدية المسددة للموردين ١٩٩٩.

التطبيق الثامن :

فيما يلى مجاميع اليوميات المساعدة عن شهر ديسمبر وأرصدة الحسابات الإجمالية فى نهاية شهر توفمبر وشهر ديسمبر من عام ١٩٩٩ لمنشأة ياسر:

	الأرصدة فى ١٩٩٩/١١/٣٠	المجاميع عن الشهر والأرصدة فى ١٩٩٩/١٢/٣١
	جنيه	جنيه
مجموع يومية المبيعات	---	٤٢٠٠٠٠
مجموع يومية المشتريات	---	٤٥٠٠٠٠
مجموع يومية مردودات المبيعات	---	٩٥٠٠٠
مجموع يومية مردودات المشتريات	---	٧٥٠٠٠
مجموع يومية أوراق القبض	---	٢٥٥٠٠٠
مجموع يومية أوراق الدفع	---	٢٠٠٠٠٠
رصيد حساب اجمالى العملاء	٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
رصيد حساب اجمالى الموردين	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠

فإذا علمت أن هناك ديون معدومة أثناء الشهر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وديون مبعوثة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، كما أن هناك أوراق قبض محولة للموردين تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، كما رفض بعض العملاء سداد أوراق قبض قيمتها ٣٥٠٠٠ جنيه، كما بلغ الخصم المسموح به ١٥٠٠٠ والخصم المكتسب ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين كما يظهران فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق التاسع :

بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يوليو (٥٥٠٠٠) جنيه، كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر (٣٧٥٠٠) جنيه، وفيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من اليوميات المساعدة التى تستخدمها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات (٣٠٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية المشتريات (٢٥٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية مردودات المبيعات (٢٥٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية مردودات المشتريات (١٥٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية القبض (١٠٠٠٠٠) جنيه، ومجموع يومية أوراق الدفع (٧٥٠٠٠) جنيه، ومن تحليل سجل المقبوضات النقدية اتضح أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ (١٥٠٠٠) جنيه وأن المتحصلات النقدية من العملاء تبلغ (١١٠٠٠٠) جنيه، ومن تحليل سجل المدفوعات النقدية اتضح أن الخصم المكتسب يبلغ (٤٠٠٠) جنيه وأن المدفوعات للموردين تبلغ (٦١٠٠٠) جنيه.

كما أتضح من تحليل دفتر اليومية العامة أن هناك أوراق قبض محولة لموردين تبلغ (٢٥٠٠٠) جنيه وأن هناك ديون معدومة قدرها

(١٠٠٠٠) جنيه، وأن هناك أوراق قبض مرفوضة قدرها (٥٠٠٠) جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين وتحديد الأرصدة.

التطبيق العاشر :

أجب عن المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب فى آخر الشهر ٤٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والديون التى تقرر إعدامها ١٥٠٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء ١٧٥٠٠٠ .

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة

٢- إذا كان رصيد حساب المبيعات إجمالى الموردين فى أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الشهر ١٧٥٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه، والمبالغ المسددة للموردين ١٠٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ٥٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم فى نهاية الشهر.

٣- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه، وبلغت المبالغ المسددة من العملاء ٤٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المقدمة منهم ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والديون المعدومة ٢٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المرفوضة ٣٠٠٠٠ جنيه والديون المبعوثة ١٥٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٤- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين أول الشهر ١٠٠٠٠٠ جنيه وآخر الشهر ٤٠٠٠٠ جنيه والمبالغ المسددة إليهم ٣٠٠٠٠٠ جنيه، والخصم النقدى المكتسب ٢٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ١٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحولة إليهم ٥٠٠٠٠ جنيه، والمرفوض منها ١٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد رقم المشتريات الآجلة.

التطبيق الحادى عشر

- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يناير ١٩٩٩ ماقيمته ١٥٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين ٢٥٠٠٠ جنيه. وفيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من الدفاتر المساعدة التى تحتفظ بها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات ١٩٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية المشتريات ١٦٤٠٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المشتريات ٢٤٠٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المبيعات ١٤٠٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق القبض ٣٠٠٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق الدفع ٣٢٠٠٠ جنيه، ومن تحليل يومية المقبوضات النقدية تبين أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وإن المتحصلات النقدية من هؤلاء العملاء تبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه، كما تبين من تحليل يومية المدفوعات النقدية أن الخصم المكتسب الذى حصلت عليه المنشأة من الموردين يبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وأن المدفوعات النقدية لهؤلاء الموردين ٧٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة قررت إعدام دين على أحد العملاء يبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية الشهر.

التطبيق الثانى عشر :

حدد المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول المدة ١٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب آخر المدة ١٥٠٠٠٠ جنيه والديون التى تقرر إعدامها خلال المدة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه والديون المبعوثة ٥٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء خلال المدة ١٤٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٢- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت المتحصلات من العملاء ١٥٠٠٠٠ جنيه، والديون المعدومة ٢٥٠٠٠ جنيه، والخصم المسموح به للعملاء ٣٥٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب تصوير حساب إجمالى العملاء فى نهاية الشهر.

٣- بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ١٠٠٠٠٠ جنيه، وفى آخر الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه، والمدفوعات للموردين خلال الشهر ١٥٠٠٠٠ جنيه، والخصم المكتسب ١٥٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالح الموردين خلال الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تصوير حساب إجمالى الموردين فى نهاية الشهر.

٤- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الفترة ٣٠٠٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على

المشتريات ١٥٠٠٠ جنيه، والتسديدات النقدية إلى الموردين ١٣٥٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالح الموردين خلال الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم آخر المدة.

٥- إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٢٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب فى أخر الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠ جنيه، والديون التى تقرر إعدامها خلال المدة تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، والمتحصلات من العملاء ١٤٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

٦- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين أول الفترة ١٠٠٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الفترة ٣٥٠٠٠٠ جنيه، والخصم النقدى على المشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه والتسديدات النقدية إلى الموردين ٢٧٠٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ١٠٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم آخر الفترة

التطبيق الثالث عشر :

فيما يلى البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر اليوميات المساعدة لشركة الياسمين التجارية عن شهر مايو ١٩٩٩.

	جنيه
مجموع يومية المشتريات	٣٦٠٠٠٠
مجموع يومية مردودات المشتريات	٥٠٠٠٠
مجموع يومية أوراق القبض	١٠٠٠٠٠
مجموع عمود الخصم المسموح به فى دفتر المقبوضات النقدية	١٠٠٠٠

	جنيه
مجموع يومية المبيعات	٣٥٠٠٠٠
مجموع يومية مردودات المبيعات	٣٠٠٠٠
مجموع يومية أوراق الدفع	١٥٠٠٠٠
مجموع عمود الخصم المكتسب فى دفتر المدفوعات النقدية	١٥٠٠٠

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه وآخر الشهر ١٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالى الموردين أول الشهر ٣٠٠٠٠ جنيه، وآخر الشهر ٧٠٠٠٠ جنيه. وأن العمليات التالية قد أدرجت فى دفتر اليومية العامة : ديون معدومة ٣٥٠٠٠ جنيه ديون مبعوثة ١٥٠٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة ٥٠٠٠٠ جنيه، أوراق دفع مرفوضة ٢٥٠٠٠ جنيه، أوراق قبض محولة للموردين ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩ ، وتحديد النقدية المحصلة من العملاء والنقدية المسددة للموردين.

الفصل الحادي عشر
الطرق المحاسبية

١- مقدمة

استعرضنا فى الفصل السابق النظام المحاسبى للمشروع وبينا اليوميات والدفاتر المساعده، وعرضنا بالتفصيل القيود التى ينبغى إجراؤها فى كل منها، وبينا علاقة الدفاتر المساعدة بدفتر اليومية العامة والأستاذ العام، كما أوضحنا دور الحسابات الإجمالية فى مجال الرقابة على الحسابات الفرعية الموجودة فى دفاتر الأستاذ المساعدة. وقد كان الحديث فى الفصل السابق منصب على أسلوب واحد أو طريقة واحدة لمعالجة هذا الموضوع، هى الطريقة التى تقوم على استخدام اليومية العامة الشاملة أى اليومية التى تشتمل على جميع العمليات، أو التى يجرى بها قيود بالنسبة لجميع ما تقوم به المنشأة من أعمال سواء كانت تلك العمليات سبق إثباتها فى اليوميات المساعدة أو لم يتم إثباتها فى تلك الدفاتر. ويوجد بالإضافة إلى هذه الطريقة طرق أخرى للمحاسبة، يختلف فيها دور دفتر اليومية العامة وما يشتمل عليه من قيود.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، تعتبر كل الطرق المحاسبية مقبولة من الناحية العملية لتصميم وتشغيل النظام المحاسبى وعلى كل منشأة إختيار الطريقة التى تناسب ظروفها واحتياجاتها.

وسيخصص هذا الفصل لاستعراض طرق المحاسبة المختلفة ومقارنتها بالطريقة التى سبق التعرض لها فى الفصل السابق، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢- الطريقة المحاسبية البسيطة (الايطالية)

وتقوم هذه الطريقة على عدم استخدام أى دفاتر مساعدة، ولكنها تعتمد على استخدام دفترين؛ الأول هو دفتر اليومية العامة والثانى هو دفتر الأستاذ العام. ويتم إثبات العمليات التى تقوم بها المنشأة أولاً بأول فى دفتر اليومية العامة ويتم ترحيلها مباشرة إلى دفتر الأستاذ العام. وتظهر جميع الحسابات بصورة تفصيلية فى دفتر الأستاذ العام ولايكون هناك أى حسابات إجمالية. وأحياناً تستخدم المنشأة دفتر تسويده يتم إثبات العمليات فيه قبل إثباتها فى دفتر اليومية العامة وذلك تلافياً لحدوث أى أخطاء أثناء عملية الإثبات فى دفتر اليومية.

وتلائم تلك الطريقة المحاسبية المنشآت الصغيرة التى يكون حجم عملياتها محدوداً والتى لاتقوم بعمليات متكررة بصورة كبيرة، الأمر الذى يبرر استخدام الدفاتر المساعدة لتلك العمليات، وقد سبق أن عرضنا كيفية استخدام تلك الطريقة عند الحديث عن دفتر اليومية وعلاقته بدفتر الأستاذ. ويطلق بعض الكتاب على هذه الطريقة اسم الطريقة الايطالية، ولكننى لا أرى مبرراً لهذه التسمية ذلك لأنه لايوجد ما يمنع أى منشأة فى أى مكان فى العالم من استخدامها. كما أنه بالقطع يوجد كثير من الشركات والمنشآت الايطالية تستخدم طرقا أخرى غير هذه الطريقة المحاسبية البسيطة.

٣- طريقة اليومية العامة الشاملة (الفرنسية):

ويستخدم فى هذه الطريقة الدفاتر التالية :

أ - دفاتر اليوميات المساعدة.

ب- دفتر اليومية العامة.

جـ- دفتر الأستاذ العام.

د - دفاتر الأستاذ المساعدة.

ويتم إثبات العمليات المتكررة فى اليومية المساعدة الخاصة بها ويتم ترحيل

مجاميع دفاتر اليوميات المساعدة فى نهاية الفترة المتفق عليها بقيود يومية مركزية يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة، وترحل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام. وفى الوقت نفسه فإن العمليات التفصيلية المدرجة فى اليوميات المساعدة سيتم ترحيلها بالتفصيل إلى الحسابات الخاصة بها فى دفاتر الأستاذ المساعدة. كما أن العمليات التى ليس لها دفاتر يومية مساعدة يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة مباشرة وترحل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ العام. ويتضح من استعراض تلك الطريقة أن دفتر اليومية العامة سيشتمل على قيود تمثل جميع عمليات المشروع سواء فى صورة إجمالية باستخدام مجاميع دفاتر اليوميات المساعدة أو بصورة تفصيلية بالنسبة للعمليات التى لاتدرج فى اليوميات المساعدة، كما ستظهر فى ظل هذه الطريقة الحسابات الاجمالية فى دفتر الأستاذ العام والتى يقابلها مجموعة تفصيلية من الحسابات فى دفاتر الأستاذ المساعدة. وقد سبق أن عرضنا لهذه الطريقة بالتفصيل فى الفصل السابق وبينا علاقة الدفاتر المساعدة بدفتر الأستاذ العام، وكيفية إعداد قيود اليومية المركزية، كما أوضحنا العمليات التى يتم إثباتها مباشرة فى اليومية العامة.

ويطلق بعض الكتاب على هذه الطريقة إصطلاح الطريقة الفرنسية، ولكن هذه التسمية غير دقيقة لأنها تستخدم فى كثير من المنشآت فى معظم دول العالم، ولهذا آثرت أن أطلق عليها اسم طريقة اليومية العامة الشاملة تمييزاً لها عن الطريقة الأخرى التى لايكون دفتر اليومية العامة فيها شاملاً لجميع عمليات المشروع والتى نعرض لها فى الجزء التالى. وجدير بالذكر أنه عند استخدام هذه الطريقة فى جمهورية مصر العربية يكفى تسجيل دفتر اليومية العامة لأنه يشتمل على جميع عمليات المنشأة.

وتمتاز طريقة اليومية العامة الشاملة ببساطتها وملائمتها من ناحية الرقابة المحاسبية، وإن كانت تنطوى على عبء إضافى نتيجة إعداد قيود يومية مركزية بالنسبة لجميع دفاتر اليوميات المساعدة، ولكن هذا العبء الإضافى يقابلة تقليل احتمالات الخطأ فى عدم الترحيل، أو الترحيل مرتين، هذا بالإضافة إلى تحقيق الرقابة المحاسبية بصورة ملائمة.

٤ - طريقة اليومية العامة غير الشاملة (الانجليزية):

وتقوم هذه الطريقة على استخدام الدفاتر التالية :

أ - دفاتر اليوميات المساعدة:

ويخصص دفتر يومية مساعد لكل نوع من أنواع العمليات المتكررة، ويتم الاثبات فى تلك الدفاتر بالصورة التى سبق أن تحدثنا عنها فى الفصل السابق، فسيكون هناك دفتر يومية مساعد للمشتريات وآخر للمبيعات ودفتر يومية مساعد لمردودات المشتريات وآخر لمردودات المبيعات، إذا كان هناك مبرر لذلك، كما سيكون هنا دفتر يومية لأوراق القبض وآخر لأوراق الدفع. وترحل مجاميع دفاتر اليوميات المساعدة إلى الحسابات المختصة بها بدفتر الأستاذ العام مباشرة دون الحاجة إلى إعداد قيد يومية مركزى يجرى فى دفتر اليومية العامة ومنه إلى دفتر الأستاذ العام كما هو الحال عند استخدام الطريقة السابقة، معنى ذلك أن مجموع دفتر يومية المبيعات سيرحل مباشرة إلى كل من حساب إجمالى العملاء وحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام كما أن مجموع دفتر يوميه المشتريات يرحل مباشرة فى نهاية الفترة المتفق عليها إلى حساب إجمالى الموردين وحساب المشتريات، كما سيرحل مجموع يومية مردودات المبيعات إلى حساب إجمالى العملاء وحساب المردودات مباشرة، ومجموع يومية مردودات المشتريات، وهكذا بالنسبة لمجموع دفتر يومية أوراق القبض حيث يرحل إلى حساب إجمالى العملاء وحساب أوراق القبض، كما يرحل مجموع دفتر يومية أوراق الدفع مباشرة إلى حساب أوراق الدفع وحساب إجمالى الموردين.

وبناء على ذلك فإن عمليات اليوميات المساعدة لن تجرى بالنسبة لها قيود يومية مركزية فى ظل هذه الطريقة وإنما سترحل مباشرة من اليومية المساعدة كمجموع إجمالى فى نهاية الفترة المتفق عليها إلى الحساب المختص بدفتر الأستاذ العام. ونتيجة لذلك فإن عمليات اليومية المساعدة لن تظهر فى دفتر اليومية العامة، ولهذا لن يكون هذا الدفتر فى ظل هذه الطريقة شاملاً لجميع

عمليات المنشأة، وبسبب عدم اشتمال دفتر اليومية العامة على قيود لجميع عمليات المنشأة فإنه يلزم عند استخدام هذه الطريقة المحاسبية فى جمهورية مصر العربية تسجيل دفتر اليومية العامة ودفاتر اليوميات المساعدة.

وتجدر الإشارة إلى إنه عند استخدام هذه الطريقة فإنه ينبغى ترحيل العمليات التفصيلية فى دفاتر اليوميات المساعدة إلى الحسابات التفصيلية فى دفاتر الأستاذ المساعدة، أى أن تفاصيل عمليات دفتر يومية المبيعات ترحل إلى الحسابات الشخصية للعملاء فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، كما أن تفاصيل عمليات دفتر يومية المشتريات ترحل إلى الحسابات التفصيلية للموردين فى دفتر أستاذ مساعد الموردين. كما ترحل تفاصيل يومية أوراق القبض لحسابات العملاء الشخصية، وتفاصيل عمليات أوراق الدفع لحسابات الموردين الشخصية، وهكذا بالنسبة لباقى اليوميات المساعدة إن وجدت.

ب- دفتر اليومية العامة:

وتعد قيود يومية فى هذا الدفتر لاثبات العمليات التى لايمكن إثباتها فى دفاتر اليوميات المساعدة، ولعل أهم هذه العمليات هى :

١ - قيود الفتح وقيود الإقفال.

٢ - قيود تصحيح الأخطاء.

٣ - قيود التحويل من حساب إلى آخر.

٤ - قيود التسوية.

وترحل القيود المدرجة بدفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، أما إذا كانت تلك القيود متعلقة بأحد الحسابات الشخصية للموردين أو العملاء فإنها ترحل مرتين، أحدهما للحسابات الاجمالية للعملاء أو الموردين فى دفتر الأستاذ العام، والأخرى للحساب الشخصى للمورد أو العميل فى دفتر أستاذ مساعد الموردين أو العملاء، وذلك حتى تظل

حالة التطابق بين مجموع الحسابات الشخصية للموردين وحساب إجمالى الموردين، وأيضاً بين حساب إجمالى العملاء ومجموع الحسابات الشخصية للعملاء.

جـ- دفاتر الأستاذ المساعدة:

وينطوى استخدام هذه الطريقة المحاسبية عادة على استخدام دفترين مساعدين، أحدهما هو دفتر أستاذ مساعد العملاء والآخر هو دفتر أستاذ مساعد الموردين، ولكن هذا لايمنع من استخدام أى دفاتر أستاذ مساعدة أخرى لتحليل أى حساب إجمالى موجود بدفتر الأستاذ العام.

ويشتمل دفتر أستاذ مساعد العملاء على حساب شخصى لكل عميل من العملاء، كما يشتمل دفتر أستاذ مساعد الموردين على حساب شخصى لكل مورد من الموردين. ويتم الترحيل إلى تلك الحسابات الشخصية للعملاء والموردين من دفاتر اليوميات المساعدة مباشرة، وأحياناً يتم الترحيل إلى تلك الحسابات الشخصية من دفتر اليومية العامة، فى حالة وجود أى قيود بهذا الدفتر متعلقة بأحد الحسابات الشخصية للعملاء أو الموردين.

د - دفتر الأستاذ العام:

ويظهر فى هذا الدفتر حساب لكل عنصر من عناصر الأصول (ماعدا الصندوق والبنك وصندوق المصروفات النثرية) والإلتزامات والمصروفات والإيرادات وحقوق الملكية، ويكون حساب العملاء وحساب الموردين بمثابة حسابات إجمالية تظهر تفاصيلها فى دفتر أستاذ مساعد العملاء ودفتر أستاذ مساعد الموردين. وتجدر الإشارة إلى أنه عند إستخدام هذه الطريقة يصبح دفتر الصندوق والبنك يومية وأستاذ فى آن واحد لكل من حسابى الصندوق والبنك، كما يصبح دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية يومية وأستاذ بالنسبة لصندوق المصروفات النثرية، وبناء على ذلك فإنه لن يظهر فى دفتر الأستاذ العام حساب للصندوق أو للبنك أو لصندوق المصروفات النثرية إكتفاءاً بما يظهر فى الدفترين المساعدين.

ويتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام من أحد مصدرين.
- من اليوميات المساعدة مباشرة .
- من دفتر اليومية العامة.

واضح من طريقة الترحيل أن هذه الطريقة تختلف عن الطريقة السابقة عليها (الفرنسية) فى أن عمليات اليوميات المساعدة لاتسجل فى دفتر اليومية، وإنما ترحل مباشرة من اليوميات المساعدة إلى دفتر الأستاذ العام، عكس الطريقة السابقة التى تسجل فيها عمليات الدفاتر المساعدة أولاً فى دفتر اليومية ثم ترحل إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، كما أنه فى ظل هذه الطريقة (الانجليزية) لن يظهر حساب الصندوق أو للبنك أو لصندوق المصروفات النثرية فى دفتر الأستاذ العام كما سبق أن ذكرنا.

ويحسن أن نعرض تلك الطريقة باستخدام المثال التالى حتى يتضح الفرق بينها وبين الطريقة السابقة عليها، والتى عرضنا لها بالتفصيل فى الفصل السابق.

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة النجاح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩ :

(١) فى ١ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة الأمل بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.

(٢) فى ٢ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه لمحلات المصرى بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠.

(٣) فى ٥ يناير سددت المنشأة إلى منشأة الأمل نصف المبلغ المستحق عليها نقداً.

(٤) سددت المنشأة فى ٦ يناير ١٩٩٩ قيمة ايجار معارضها والذى يبلغ ٣٥٠٠ جنيه.

(٥) فى ٧ يناير باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه، وأودعت

المنشأة بالبنك مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق.

(٦) فى ٨ يناير اشترت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه من محلات الغندور سددت بشيك.

(٧) فى ٨ يناير سددت محلات المصرى نصف المبلغ المستحق عليهم نقدا.

(٨) فى ١٠ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات وردة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢–ص٣٠.

(٩) فى ١٠ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب إلى محلات الصالون الأخضر بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣–ص٣٠.

(١٠) فى ١٥ يناير اشترت المنشأة أثاثاً من محلات الغندور بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه سددت نقداً.

(١١) سحب صاحب المنشأة فى ١٧ يناير مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه نقداً لاستخدامه الشخصى.

(١٢) فى ٢٠ يناير سددت محلات الصالون الأخضر ١/٣ قيمة الفاتورة المستحقة عليهم بشيك.

(١٣) فى ٢٢ يناير سددت المنشأة إلى محلات وردة ١/٤ المبلغ المستحق لهم بشيك.

(١٤) فى ٢٥ يناير اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الجوهرى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢– ص٣٠.

(١٥) فى ٢٨ يناير باعت المنشأة بضاعة على الحساب لمحلات الخطيب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢– ص٣٠

(١٦) فى ٣١ يناير قررت المنشأة منح محلات الصالون الأخضر سماحاً على جزء من البضاعة المباعة إليهم بتاريخ ١٠ يناير بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نظراً لعدم مطابقتهم للمواصفات.

المطلوب : اثبات العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة الخاصة بها وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، باستخدام الطريقة الانجليزية (اليومية العامة غير الشاملة) بفرض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

أولاً : إثبات العمليات فى دفاتر اليومية المساعدة

١- يومية المبيعات الآجلة

التاريخ	اسم العميل	تاريخ الفاتورة	شروط السداد		المبلغ	ملاحظات
١/٢	محلات المصرى	١/٢	١٠/٣ – ص ٣٠		٣٠٠٠٠٠	
١/١٠	الصالون الأخضر	١/١٠	١٠/٣ – ص ٣٠		٦٠٠٠٠٠	
١/٢٨	الخطيب	١/٢٨	١٠/٢ – ص ٣٠		٣٠٠٠٠٠	
					١٢٠٠٠٠٠	

رحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات

صفحة رقم ... وإلى الجانب المدين من حساب إجمالى العملاء صفحة رقم ...

٢- يومية المشتريات الآجلة

التاريخ	اسم المورد	تاريخ الفاتورة	شروط السداد		المبلغ	ملاحظات
١/١	محلات الأمل	١٢/٢٩	١٠/٢ – ص ٣٠		٢٠٠٠٠٠	
١/١٠	محلات وردة	١/٨	١٠/٢ – ص ٣٠		٣٠٠٠٠٠	
١/٢٥	الجوهرى	١/٢٢	١٠/٢ – ص ٣٠		٥٠٠٠٠٠	
					١٠٠٠٠٠٠	

رحل المجموع إلى الجانب المدين من حساب المشتريات

صفحة رقم ... وإلى الجانب الدائن من حساب إجمالى الموردين صفحة رقم ...

٣- يومية الصندوق والبنك

منه ... لـه

الصندوق	البنك	الخصم المسموح به	المبيعات	البيـــان	رقم صفحة الأستاذ	التاريخ	الصندوق	البنك	الخصم النقدى المكتسب	المشتريات	البيـــان		
١٦٠٠٠٠			١٦٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات		١/٥	٩٨٠٠٠		٢٠٠٠		من حـ/ منشأة الأمل		١/٦
	١٠٠٠٠٠			إلى حـ/ الصندوق		١/٧	٣٥٠٠				من حـ/ الايجار		١/٧
١٤٥٥٠٠		٤٥٠٠		إلى حـ/ محلات المصرى		١/٧		١٠٠٠٠٠			من حـ/ الصندوق		١/٨
	٢٠٠٠٠٠			إلى حـ/ محلات الصالون الأخضر		١/٨		٧٥٠٠٠		٧٥٠٠٠	من حـ/ المشتريات		١/٨
							٨٠٠٠٠				من حـ/ الأثاث		١/١٥
						١/٢٠	٢٢٠٠٠				من حـ/ المسحوبات		١/١٧
								٧٥٠٠٠			من حـ/ محلات وردة		١/٢٢
							١٠٢٠٠٠	٥٠٠٠٠			رصيد		
٣٠٥٥٠٠	٣٠٠٠٠٠						٣٠٥٥٠٠	٣٠٠٠٠٠					
		٤٥٠٠		رحل المجموع إلى الجانب المدين من حساب الخصم المسموح به صفحة رقم ...					٢٠٠٠		رحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب صفحة رقم ...		
			١٦٠٠٠٠	رحل المجموع إلى الجانب الدائن من حساب المبيعات صفحة رقم ...						٧٥٠٠٠	رحل المجموع إلى الجانب المدين من حساب المشتريات صفحة رقم ...		

٤ - اليومية العامة:

واضح من العرض السابق أن جميع العمليات أدرجت فى اليوميات المساعدة ومنها سترحل مباشرة إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام، ويتبقى العملية الأخيرة الخاصة بمنح سماح لأحد العملاء أو إعدام دين أو ما شابه ذلك، وتظهر فى دفتر اليومية العامة على الصورة التالية :

منه	لـه		التاريخ
١٠٠٠٠		من حـ/ مسموحات المبيعات	١٩٩٩/١/٣١
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ محلات الصالون الأخضر	
		إثبات المسموحات التى تقرر منحها للعملاء.	

ثانيا : الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ العام

حـ/ إجمالى العملاء

منه			لـه		
١٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات مرحل من يومية المبيعات صفحة رقم	١/٣١	١٥٠٠٠٠	من مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١
			٢٠٠٠٠٠	من مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١
			١٠٠٠٠	من حـ/ مسموحات المبيعات (اليومية العامة)	
			٨٤٠٠٠٠	رصيد	١/٣١
١٢٠٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠٠		

حـ/ الأثـاث

منه (مبلغ)	البيان	التاريخ	له (مبلغ)	البيان	التاريخ
٨٠٠٠٠	إلى حـ/ الصندوق مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم	١/٣١	٨٠٠٠٠	رصيد	١/٣١
٨٠٠٠٠			٨٠٠٠٠		

حـ/ إجمالى الموردين

منه (مبلغ)	البيان	التاريخ	له (مبلغ)	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠٠	إلى مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك	١/٣١	١٠٠٠٠٠٠	من حـ/ المشتريات مرحل من يومية المشتريات صفحة رقم ...	١/٣١
٧٥٠٠٠	إلى مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم	١/٣١			
٨٢٥٠٠٠	رصيد	١/٣١			
١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠		

حـ/ المبيعات

منه (مبلغ)	البيان	التاريخ	له (مبلغ)	البيان	التاريخ
			١٦٠٠٠٠	من مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١
١٣٦٠٠٠٠	رصيد		١٢٠٠٠٠٠	من حـ/ اجمالى العملاء مرحل من يومية المبيعات صفحة رقم ...	
١٣٦٠٠٠٠			١٣٦٠٠٠٠		

حـ/ مسموحات المبيعات

منه			له		
١٠٠٠٠	إلى حـ/ اجمالى العملاء مرحل من اليومية العامة	١/٣١	١٠٠٠٠	رصيد	١/٣١
١٠٠٠٠			١٠٠٠٠		

حـ/ الخصم النقدى المسموح به

منه			له		
٤٥٠٠	إلى حـ/ اجمالى العملاء مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١	٤٥٠٠	رصيد	١/٣١
٤٥٠٠			٤٥٠٠		

حـ/ المشتريات

منه			له		
٧٥٠٠٠	إلى مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١			
١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/ اجمالى الموردين مرحل من يومية المشتريات صفحة رقم ...	١/٣١	١٠٧٥٠٠٠	رصيد	١/٣١
١٠٧٥٠٠٠			١٠٧٥٠٠٠		

حـ/ الخصم النقدى المكتسب

منه			له		
٢٠٠٠	رصيد	١/٣١	٢٠٠٠	من مذكورين مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١
٢٠٠٠			٢٠٠٠		

حـ/ مصروفات الايجار

منه				له		
٣٥٠٠	إلى حـ/ الصندوق مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١	٣٥٠٠	رصيد		١/٣١
٣٥٠٠			٣٥٠٠			

حـ/ المسحوبات

منه				له		
٢٢٠٠٠	إلى حـ/ الصندوق مرحل من يومية الصندوق والبنك صفحة رقم ...	١/٣١	٢٢٠٠٠	رصيد		١/٣١
٢٢٠٠٠			٢٢٠٠٠			

ويظهر ميزان المراجعة فى هذه الحالة على الصورة التالية :

منشأة النجاح التجارية

ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١/٣١

منه	له	
١٠٢٠٠٠		الصندوق
٥٠٠٠٠		البنك
٨٤٠٠٠٠		إجمالى العملاء
٨٠٠٠٠		الأثاث
	٨٢٥٠٠٠	إجمالى الموردين
	١٣٦٠٠٠٠	المبيعات
١٠٠٠٠		مسموحات المبيعات
٤٥٠٠		الخصم النقدى المسموح به
١٠٧٥٠٠٠		المشتريات
	٢٠٠٠	الخصم النقدى المكتسب
٣٥٠٠		مصروفات الايجار
٢٢٠٠٠		المسحوبات
٢١٨٧٠٠٠	٢١٨٧٠٠٠	

ويلاحظ أن رصيد حساب الصندوق ورصيد حساب البنك مأخوذة من دفتر يومية الصندوق والبنك لأن هذا الدفتر بمثابة دفتر يومية وأستاذ فى آن واحد، أما باقى الأرصدة الظاهرة فى ميزان المراجعة فإنها منقولة من حسابات دفتر الأستاذ العام.

ثالثا : الترحيل للحسابات الشخصية للعملاء والموردين

أ - دفتر أستاذ مساعد العملاء

حـ/ محلات المصرى

منه					لـه
٣٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات (مرحل من يومية المبيعات)	١/٢	١٥٠٠٠٠		
			١٥٠٠٠٠	رصيد	١/٣١
٣٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠		

حـ/ محلات الصالون الأخضر

منه					لـه
٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات (مرحل من يومية المبيعات)	١/٣١	٢٠٠٠٠٠	من مذكورين (مرحل من يومية الصندوق والبنك)	
		١/٣١	١٠٠٠٠	من حـ/ مسموحات المبيعات (مرحل من اليومية العامة)	١/٣١
			٣٩٠٠٠٠	رصيد	
٦٠٠٠٠٠			٦٠٠٠٠٠		

حـ/ الخطيب

منه		التاريخ			لـه
٣٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات (مرحل من يومية المبيعات)	١/٢٨			
			٣٠٠٠٠٠	رصيد	١/٣١
٣٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠		

ويظهر كشف مطابقة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد للعملاء على الصورة التالية :

منه	لـه	
١٥٠٠٠٠		حـ/ محلات المصرى
٣٩٠٠٠٠		حـ/ محلات الصالون الأخضر
٣٠٠٠٠٠		حـ/ الخطيب
	٨٤٠٠٠٠	رصيد حساب إجمالى العملاء بدفتر الأستاذ العام
٨٤٠٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	

ب- دفتر أستاذ مساعد الموردين

حـ/ محلات الأمل

منه		التاريخ			لـه
١٠٠٠٠٠	إلى مذكورين (مرحل من دفتر الصندوق والبنك)	١/٦	٢٠٠٠٠٠	من حـ/ المشتريات (مرحل من يومية المشتريات)	١/١
١٠٠٠٠٠	رصيد				
٢٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠		

حـ/ محلات وردة

منه		التاريخ			لـه
٧٥٠٠٠	إلى حـ/ البنك (مرحل من دفتر الصندوق والبنك)	١/٢٢	٣٠٠٠٠٠	من حـ/ المشتريات (مرحل من يومية المشتريات)	١/١٠
٢٢٥٠٠٠	رصيد				
٣٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠		

حـ/ الجوهرى

منه			له		
			٥٠٠٠٠٠	من حـ/ المشتريات (مرحل من يومية المشتريات)	١/٢٥
٥٠٠٠٠٠	رصيد				
٥٠٠٠٠٠			٥٠٠٠٠٠		

ويظهر كشف مطابقة أرصدة حسابات دفتر أستاذ مساعد الموردين على الصورة التالية :

منه	لـه	
	١٠٠٠٠٠	حـ/ محلات الأمل
	٢٢٥٠٠٠	حـ/ محلات وردة
	٥٠٠٠٠٠	حـ/ الجوهرى
٨٢٥٠٠٠		رصيد حساب اجمالى الموردين بدفتر الأستاذ العام
٨٢٥٠٠٠	٨٢٥٠٠٠	

٥- طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد (الأميريكية):

وعند استخدام هذه الطريقة يستخدم دفتر واحد يكون بمثابة دفتر يومية ودفتر أستاذ فى آن واحد، ويعد هذا الدفتر بحيث يظهر فى الجزء الأول من الصفحة خانات تمثل دفتر اليومية، ويخصص القسم الآخر من الصفحة لحسابات دفتر الأستاذ، حيث يخصص لكل حساب عمود خاص به ينقسم قسمين، أحدهما للجانب المدين والآخر للجانب الدائن. وسيخصص لكل حساب من الحسابات الرئيسية بدفتر الأستاذ العام عمود خاص به وفى آخر الصفحة يخصص عمود واحد للحسابات الأخرى أو الحسابات غير الرئيسية بشرط أن يضاف إلى هذا العمود عموداً آخر يوضح اسم الحساب من بين الحسابات الأخرى. وسنجد عند استخدام هذه الطريقة فى القسم من الدفتر المخصص لحسابات دفتر الأستاذ عمود (مدين ودائن) لكل من حساب النقدية

بالصندوق وآخر للنقدية بالبنك وآخر للعملاء وعمود للموردين وعمود لأوراق القبض وآخر لأوراق الدفع، ثم أخيراً عمود للحسابات المتنوعة الأخرى متضمناً خانة خاصة يوضح فيها اسم الحساب.

وسنشرح هذه الطريقة باستخدام المثال الثانى :

(١) بدأ محمود أعماله التجارية فى ١٩٩٩/١/١ بأن أودع فى صندوق المنشأة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه كرأس المال.

(٢) سدد محمود إيجار المنشأة عن نصف سنة وقدره ٥٠٠٠ جنيه نقداً فى يوم ١٩٩٩١/٢

(٣) فى ١٩٩٩/١/٥ اشترى محمود أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سددها نقداً.

(٤) فى ١٩٩٩/١/١٠ اشترى محمود بضاعة على الحساب من محلات المصرى بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٣٠.

(٥) فى ١٩٩٩/١/١٥ اشترى محمود بضاعة نقداً بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

(٦) فى ١٩٩٩/١/٢٠ باع محمود بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه أودعها الحساب الجارى بالبنك.

(٧) فى ١٩٩٩/١/٢٢ اشترى محمود بضاعة على الحساب من محلات الدمنهورى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وحرر للمورد كمبيالة فى نفس اليوم تستحق بعد ثلاثة شهور.

(٨) فى ١٩٩٩/١/٢٥ باع محمود بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٥٠٠٠ جنيه وقد حرر العملاء المباع لهم كمبيالة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين على أن يسدد الباقى بعد ذلك.

(٩) فـى ١٩٩٩/١/٣٠سحب محمود مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من المنشأة لاستخدامه الخاص.

(١٠) فى ١٩٩٩/١/٣١ سدد محمود مرتبات وأجور العمال المستحقة عن الشهر قدرها ١٠٠٠٠ بشيك.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة باستخدام طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى.

ويظهر دفتر اليومية والأستاذ فى هذه الحالة على الصورة التالية :

دفتر اليومية والأستاذ

المبلغ		البيان	رقم القيد	التاريخ	نقدية بالصندوق		نقدية بالبنك		عملاء		أوراق قبض		مشتريات		موردون		أوراق دفع		مبيعات		حسابات أخرى		اسم الحساب
منه	له				منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ نقدية الصندوق		٩٩/١/١	١٠٠٠٠٠																		
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال																				١٠٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
٥٠٠٠		من حـ/ مصاريف الايجار		١/٢																	٥٠٠٠		حـ/ مصاريف الايجار
	٥٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالصندوق				٥٠٠٠																	
٢٠٠٠٠		من حـ/ الأثاث		١/٥																	٢٠٠٠٠		حـ/ الأثاث
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالصندوق				٢٠٠٠٠																	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات		١/١٠									١٠٠٠٠٠										
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الموردين														١٠٠٠٠٠							
٤٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات		١/١٥									٤٠٠٠٠										
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالصندوق				٤٠٠٠٠																	
١٠٠٠٠٠		من حـ/ نقدية بالبنك		١/٢٠			١٠٠٠٠٠																
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات																		١٠٠٠٠٠			
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ المشتريات		١/٢٢									٢٠٠٠٠٠										
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ الموردين														٢٠٠٠٠٠							
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ الموردين		١/٢٢											٢٠٠٠٠٠								
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ أوراق الدفع																٢٠٠٠٠٠					
١٧٥٠٠٠		من حـ/ العملاء		١/٢٥					١٧٥٠٠٠														
	١٧٥٠٠٠	إلى حـ/ المبيعات																		١٧٥٠٠٠			
٧٥٠٠٠		من حـ/ أوراق القبض		١/٢٥							٧٥٠٠٠												
	٧٥٠٠٠	إلى حـ/ العملاء								٧٥٠٠٠													
٥٠٠٠		من حـ/المسحوبات		١/٣٠																	٥٠٠٠		حـ/ المسحوبات
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الصندوق				٥٠٠٠																	
١٠٠٠٠		من حـ/ الأجور والمرتبات		١/٣١																	١٠٠٠٠		حـ/ الأجور والمرتبات
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ نقدية بالبنك						١٠٠٠٠															
		رصيد				٣٠٠٠٠		٩٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠		٧٥٠٠٠		٣٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠		٢٧٥٠٠٠		٦٠٠٠٠		
					١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	

ملاحظات على الحل :

١- يتضح مما سبق أن المنشأة تستخدم سجل واحد يكون بمثابة يومية وأستاذ فى آن واحد ويتم القيد أولاً فى القسم المخصص لدفتر اليومية بالطريقة المعتادة، على أن يتم الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ فى نفس الدفتر، حيث يخصص لكل حساب عمود له قسمان أحدهما مدين والآخر دائن، على أن يوضع الطرف المدين للقيد فى الجانب المدين، من العمود المخصص للحساب المختص، ويرحل الطرف الدائن للقيد إلى الجانب الدائن من العمود المخصص للحساب المختص.

٢- بالنسبة لحسابات العملاء والموردين فإنه قد يخصص للعملاء عمود وللموردين عمود آخر على أن تكون تلك الأعمدة بمثابة حسابات إجمالية للعملاء والموردين ويقابلها حسابات تحليلية للعملاء والموردين فى حالة تعددهم، أما فى حالة عدم تعدد حسابات العملاء أو الموردين فإنه يمكن أن يخصص عمود لكل عميل وعمود لكل مورد.

٣- تناسب هذه الطريقة المنشآت الصغيرة التى يكون عدد الحسابات فيها محدوداً بصورة تتفق مع حجم هذا السجل، حيث إن زيادة عدد الحسابات بصورة كبيرة يجعل الاحتفاظ بهذا السجل مسألة صعبة فى الحياة العملية.

٤- يتم ترصيد الحسابات فى القسم الخاص بحسابات دفتر الأستاذ، ويحلل القسم الخاص بالحسابات الأخرى إلى عناصره بحيث يمكن بعد ذلك إعداد ميزان مراجعة، ويظهر هذا الميزان بالنسبة للمثال المعروض هنا على الصورة التالية :

منشأة محمود التجارية

ميزان المراجعة عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٩/١/٣١

منه	لـه	البيـــان	
٣٠٠٠٠		نقدية بالصندوق	
٩٠٠٠٠		نقدية بالبنك	
١٠٠٠٠٠		عملاء	
٧٥٠٠٠		أوراق قبض	
٣٤٠٠٠٠		مشتريات	
	١٠٠٠٠٠	موردون	
	٢٠٠٠٠٠	أوراق دفع	
	٢٧٥٠٠٠	مبيعات	
	١٠٠٠٠٠	رأس المال	
٥٠٠٠		مصاريف ايجار	من تحليل القسم الخاص بالحسابات المتنوعة فى السجل السابق
٢٠٠٠٠		أثاث	
٥٠٠٠		مسحوبات	
١٠٠٠٠		أجور ومرتبات	
٦٧٥٠٠٠	٦٧٥٠٠٠		

أسئلة نظرية وتمارين
على الفصل الحادى عشر

أولاً : الأسئلة النظرية

١- فرق بين طرق المحاسبة المختلفة.

٢- اشرح أهم الاختلافات بين طريقة اليومية العامة الشاملة واليومية العامة غير الشاملة.

٣- وضح أهم مزايا طريقة اليومية العامة الشاملة.

٤- بين فى أى الحالات يمكن أن تستخدم كل طريقة من طرق المحاسبة.

٥- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاث سطور بالتحديد لكل منها :

- تناسب الطريقة المحاسبية البسيطة جميع أنواع المشروعات.
- تعتمد الطريقة المحاسبية البسيطة على استخدام حسابات الرقابة الاجمالية.
- تكون طريقة اليومية العامة الشاملة أكثر ملائمة من ناحية تحقيق الرقابة المحاسبية.
- لاتختلف طريقة اليومية العامة الشاملة عن اليومية العامة غير الشاملة.
- يكفى فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة تسجيل دفتر اليومية العامة فقط.
- لاتختلف حسابات الرقابة الاجمالية فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة الشاملة عن طريق اليومية العامة غير الشاملة.
- يكون دفتر الصندوق والبنك بمثابة دفتر يومية وأستاذ فى آن واحد فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة.
- تناسب طريقة اليومية والأستاذ فى آن واحد جميع أنواع المشروعات.
- لاتختلف إجراءات الرقابة المحاسبية على حسابات العملاء والموردين فى حالة استخدام طريقة اليومية العامة الشاملة عن حالة استخدام طريقة اليومية العامة غير الشاملة.

٦- تستخدم أى طريقة من الطرق المحاسبية فى أى مكان بصرف النظر عن التسمية الأصلية لتلك الطريقة بالايطالية والفرنسية والانجليزية والأمريكية.

ثانيا : تطبيقات عملية

التطبيق الأول:

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الفتح التجارية خلال شهر يناير ١٩٩٩:

١- فى ١٩٩٩/١/١ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه من منشأة المدينة بشروط ١٠/٢ - ص٣٠.

٢- فى ١٩٩٩/١/٢ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه من منشأة السعادة بشروط ١٠/٣ - ص٣٠.

٣- فى ١٩٩٩/١/٣ اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصاوى بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٢٠.

٤- فى ١٩٩٩/١/٥ ردت المنشأة إلى منشأة المدينة بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه كما حصلت على سماح على باقى البضاعة قيمته ١٠٠٠٠ جنيه.

٥- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٩ بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٦- فى ١٩٩٩/١/٧ سددت المنشأة إلى منشأة المدينة بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ولمنشأة السعادة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

٧- قدمت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٨ إلى منشأة السعادة ورقة دفع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ولمنشأة الصاوى ورقة أخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه تستحق كلاهما بعد شهر.

٨- باعت المنشأة على الحساب بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه لمنشأة محمود بشروط ١٠/٣ - ص ٣٠ فى يوم ١٩٩٩/١/١٠

٩- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/١٥ بضاعة إلى محلات الدمنهورى بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠.

١٠- باعت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٠ بضاعة إلى محلات الصالون الأحمر بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٣ - ص٢٠.

١١- باعت المنشأة إلى محلات الشرقاوى بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ فى ١٩٩٩/١/٢٠

١٢- سددت محلات الدمنهورى فى ١٩٩٩/١/٢٠ نصف المستحق عليها وقدمت ورقة قبض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر.

١٣- سددت منشأة محلات الصالون الأحمر ما قيمته ١٠٠٠٠٠ من ثمن البضاعة المباعة إليهم فى ١٩٩٩/١/٢٠ وحصلت على الخصم المقرر، وقدمت ورقة قبض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهر.

١٤- قدمت محلات الشرقاوى ورقة قبض فى ١٩٩٩/١/٢٦ تستحق بعد شهر بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

١٥- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٧ أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ سددته نقداً.

١٦- سددت المنشأة فى ١٩٩٩/١/٢٨ بمبلغ ٥٠٠٠ ايجار المنشأة، ومبلغ ١٥٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات العاملين.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى اليوميات المساعدة وترحيلها إلى حسابات دفتر الاستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة باستخدام طريقة اليومية العامة الشاملة وطريقة اليومية العامة غير الشاملة (المنشأة تستخدم أسلوب الجرد الدورى).

التطبيق الثانى:

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها منشأة الشروق التجارية خلال شهر مارس ١٩٩٩:

١- سدد صاحب المنشأة فى ١٩٩٩/٣/١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بإعتبارها تمثل رأس مال المنشأة.

٢- سددت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/٥إيجار المنشأة وبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٣- اشترت المنشأة فى ١٩٩٩/٣/٦ أثاث بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه سددته نقداً.

٤- فتح صاحب المنشأة حساباً لدى بنك مصر فى ١٩٩٩/٣/١٠ وحول إليه مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من صندوق المنشأة.

٥- اشترت المنشأة بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه سددتها نقداً يوم ١٩٩٩/٣/١١.

٦- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب من محلات الصمدى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص٣٠ فى يوم ١٩٩٩/٣/١٢.

٧- اشترت المنشأة بضاعة على الحساب بمبلغ ١٠٠٠٠٠ من محلات الصاوى بشروط ١٠/٣ - ص٣٠ فى يوم ١٩٩٩/٣/١٣.

٨- فى يوم ١٩٩٩/٣/١٥ سددت المنشأة إلى منشأة الصمدى بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه وحصلت على الخصم، كما حررت ورقة دفع تستحق بعد شهر بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

٩- باعت المنشأة نقداً بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٣/٢٠.

١٠- باعت المنشأة بضاعة على الحساب لمنشأة الشيخ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بشروط ١٠/٢ - ص ٣٠ يوم ١٩٩٩/٣/٢٥.

١١- فى ١٩٩٩/٣/٢٦ باعت المنشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

١٢- سحب صاحب المنشأة فى يوم ١٩٩٩/٣/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠ لاستخدامه الشخصى.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر المنشأة التى تأخذ شكل يومية وأستاذ فى آن واحد.

التطبيق الثالث

١- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يناير ١٩٩٩ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين ٢٥٠٠٠ جنيه. وفيما يلى

بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من الدفاتر المساعدة التى تحتفظ بها المنشأة.

- ١٩٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية المبيعات، ١٦٤٠٠٠ جنيه مجموع يومية المشتريات، ٢٤٠٠٠ جنيه مجموع يومية مردودات المشتريات، ١٤٠٠٠ مجموع يومية مردودات المبيعات. ٣٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق القبض، ٣٢٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق الدفع.

ومن تحليل يومية المقبوضات النقدية تبين أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وأن المتحصلات النقدية من هؤلاء العملاء تبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه، كما تبين من تحليل يومية المدفوعات النقدية أن الخصم المكتسب الذى حصلت عليه المنشأة من الموردين يبلغ ٨٠٠٠ جنيه وأن المدفوعات النقدية لهؤلاء الموردين تبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة قررت إعدام دين على أحد العملاء يبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين.

التطبيق الرابع:

حدد المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

١- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٣٠٠٠٠ جنيه وفى آخر الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، وبلغت المبالغ المحصلة من العملاء ٨٠٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المقدمة منهم ٦٠٠٠٠٠ جنيه، والديون المعدومة ٤٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المرفوضة ٦٠٠٠٠ جنيه ، والديون المبعوثة ٣٠٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى العملاء وحدد قيمة المبيعات الآجلة.

٢- إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٥٠٠٠٠ جنيه، وفى آخر الشهر ١٢٥٠٠ جنيه، والمبالغ المسددة للموردين ١٢٥٠٠٠ جنيه،

والخصم النقدى المكتسب ١٠٠٠٠ جنيه، وأوراق الدفع المحررة لصالح الموردين ٥٠٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحولة إليهم ٢٥٠٠٠ جنيه والمرفوض منها ٥٠٠٠ جنيه.

صور حساب إجمالى الموردين وحدد رقم المشتريات الآجلة.

التطبيق الخامس:

- فيما يلى بعض البيانات التى أظهرتها دفاتر محلات ياسر عن شهر مايو ١٩٩٩.

مجموع يومية المشتريات ١٠٧٥٠٠ جنيه، مجموع يومية المبيعات ١٣٤٧٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المشتريات ٤٣٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المبيعات ٢٥٠٠ جنيه، مجموع عمود الخصم النقدى فى يومية المقبوضات ٦٥٠٠ جنيه، مجموع عمود الخصم النقدى فى يومية المدفوعات ٣٣٠٠ جنيه، ديون معدومة ظهرت فى دفتر اليومية العامة ٤٧٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق القبض ١٠٠٠٠ جنيه مجموع يومية أوراق الدفع ١٢٠٠٠ جنيه، رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول الشهر ٧٣٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٤١٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن رصيد حساب إجمالى العملاء فى نهاية الشهر بلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب إجمالى الموردين فى آخر الشهر بلغ ٢٧٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين كما يظهر فى نهاية شهر مايو ١٩٩٩.

التطبيق السادس:

فيما يلى أرصدة حسابى إجمالى العملاء وإجمالى الموردين كما تظهر فى بداية ونهاية شهر يناير ١٩٩٩ لمنشأة حسام التجارية :

	إجمالى العملاء	إجمالى الموردين
الرصيد فى ١/١ بالجنيه	٧٢٥٠٠	٨٣٦٠٠
الرصيد فى ١/٣١ بالجنيه	٩٧٠٠٠	٦٢٠٠٠

وقد بلغت مجاميع اليوميات المساعدة عن الشهر مايلى : المبيعات الآجلة ١٢٢٥٠٠ جنيه المشتريات الآجلة ١٣٠٠٠٠ جنيه، كما ظهر فى اليومية العامة مايلى : أوراق قبض وارده من عملاء ٦٣٥٠٠ جنيه، أوراق قبض محولة لموردين ٥٠٠٠٠ جنيه، ديون معدومة ١١٥٠٠ جنيه، أوراق قبض مرفوضة ٢٠٧٠٠ جنيه، مصاريف بروتستو ٣٠٠ جنيه، فوائد تأخير على أوراق قبض تم تجديدها ٥٠٠ جنيه، كما ظهر مجموع خانة الخصم النقدى المسموح به فى يومية المقبوضات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، ومجموع خانة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات بمبلغ ١٧٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حسابى إجمالى العملاء وإجمالى الموردين عن شهر يناير.

التطبيق السابع:

أجب عن المطلوب فى كل فقرة من الفقرات التالية :

(١) إذا كان رصيد حساب إجمالى العملاء أول الشهر ٣٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد الحساب فى آخر الشهر ٤٠٠٠٠٠ جنيه، ومردودات المبيعات ٣٠٠٠٠ جنيه، والديون التى تقرر إعدامها ١٥٠٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء ١٧٥٠٠٠ جنيه. صور حساب إجمالى العملاء وحدد رقم المبيعات الآجلة.

(٢) إذا كان رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه والمشتريات الآجلة خلال الشهر ١٧٥٠٠٠ جنيه والخصم النقدى على المشتريات ٣٥٠٠٠ جنيه، والمبالغ المسدده للموردين ١٠٠٠٠٠ جنيه وأوراق الدفع المحررة لصالحهم ٥٠٠٠٠ جنيه. صور حساب إجمالى الموردين وحدد الرصيد المستحق لهم فى نهاية الشهر.

التطبيق الثامن:

- بلغ رصيد حساب إجمالى العملاء فى أول شهر يوليو ١٠٠٠٠ جنيه كما بلغ رصيد حساب إجمالى الموردين فى أول الشهر ٧٥٠٠٠ جنيه. وفيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من اليوميات المساعدة التى تستخدمها المنشأة:

مجموع يومية المبيعات ٦٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية المشتريات ٥٠٠٠٠٠ جنيه، مجموع يومية مردودات المبيعات ٥٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية مردودات المشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه، مجموع يومية أوراق القبض ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ومجموع يومية أوراق الدفع ١٥٠٠٠٠ جنيه.

ومن تحليل سجل المقبوضات النقدية إتضح أن مجموع الخصم المسموح به للعملاء يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وأن المتحصلات من العملاء تبلغ ٢٢٠٠٠٠ جنيه، ومن تحليل سجل المدفوعات النقدية اتضح أن الخصم المكتسب يبلغ ٨٠٠٠ جنيه وأن المدفوعات للموردين تبلغ ١٢٢٠٠٠ جنيه،كما اتضح من تحليل دفتر اليومية العامة أن هناك أوراق قبض محولة لموردين قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه وأن هناك ديون معدومة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه وأن هناك أوراق قبض مرفوضة قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير حساب إجمالى العملاء وحساب إجمالى الموردين وتحديد أرصدة تلك الحسابات فى نهاية الشهر.

الفصل الثاني عشر
الاخطاء المحاسبية و كيفية معالجتها

١ - مقدمة

تعرضنا فى الفصول السابقة للنظام المحاسبى اليدوى، أى النظام الذى يتم تشغيل البيانات فيه بواسطة الأفراد، ويتعرض الأفراد أثناء القيام بالخطوات المحاسبية المختلفة من تسجيل وترحيل وترصيد إلى الوقوع فى أخطاء. وقد سبق أن أشرنا إلى بعض الأخطاء المحاسبية عند التعرض لموضوع ميزان المراجعة، وبينا أن هناك بعض الأخطاء التى قد تكون موجودة رغم توازن جانبى الميزان. وقد عرضنا بإختصار للإجراءات المناسبة لإكتشاف تلك الأخطاء. وسيخصص هذا الفصل لمتابعة مناقشة موضوع الأخطاء المحاسبية، وبيان إجراءات تصحيحها من الناحية المحاسبية.

وتجدر الإشارة إلى أن موضوع الأخطاء المحاسبية بدأ يحتل مرتبة ثانوية فى الكتابات المحاسبية الحديثة، وذلك نظرا للتوسع فى تشغيل البيانات آليا وإلكترونيا، وما يترتب على ذلك من تخفيض إحتمالات الوقوع فى أخطاء إلى حد كبير. ورغم هذا الإنخفاض فى معدل الأخطاء إلا أن إحتمال وجودها مازال قائما، ولهذا رأينا ضرورة معالجة هذا الموضوع ولو بصورة مختصرة حتى يكتمل العرض.

> **وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٥)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٦) لصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية.**

وسنعرض أولاً لموضوع الأخطاء المحاسبية ونبين أنواع كل منها وما يحدثه كل نوع من تأثير، ثم نعرض بعد ذلك لطرق تصحيح تلك الأخطاء، وأخيراً نعرض للأخطاء التى تؤثر على توازن جانبى ميزان المراجعة، وذلك على النحو الوارد فى الصفحات التالية.

٢ - أنواع الأخطاء المحاسبية

يمكن تقسيم الأخطاء المحاسبية إلى أربعة أنواع رئيسية هى :

١ - أخطاء كتابية أو رقمية.
٢ - أخطاء الحذف (السهو).
٣ - أخطاء التوجيه المحاسبى أو الأخطاء الفنية.
٤ - الأخطاء المعوضة.

والمقصود بالأخطاء الكتابية هى الأخطاء التى تحدث أثناء التسجيل فى دفتر اليومية العامة (أو فى دفاتر اليوميات المساعدة) أو الأخطاء التى تحدث فى عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ، أو الخطأ فى نقل الأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة. ومن أمثلة تلك الأخطاء الخطأ فى كتابة رقم فى دفتر اليومية عند إعداد قيد اليومية، فمثلا ينقل رقم المبيعات المدون فى فاتورة البيع بالخطأ ٢٧٠ جنيه بدلاً من ٧٢٠ جنيه، ويسجل على هذه الصورة الخاطئة فى يومية المبيعات، وبالتالى سيرحل إلى حساب العميل وإلى حساب إجمالى العملاء بهذه الصورة الخاطئة. ومثل هذا الخطأ لن يكون من الممكن إكتشافه عند إعداد ميزان المراجعة لأنه لايؤثر على توازن جانبى الميزان. ويكتشف هذا النوع من الخطأ عادة عن طريق المراجعة المستندية، أو عندما يحضر العميل لسداد رصيد حسابه الصحيح، ويظهر له رصيد دائن بعد عملية السداد. ومن أمثلة الأخطاء الكتابية الخطأ فى جمع أحد طرفى القيد المركب كما لو كان هناك عدة قيود مدينة مجموعها الصحيح ٢٥٣٠٠ وقام المحاسب بجمعها ٢٤٣٠٠ جنيه، وهذا الخطأ سيتم إكتشافه عن طريق ميزان

المراجعة لأنه يؤدى إلى عدم توازن جانبى الميزان لأن الحسابات التى ستجعل مدينة سيصل مجموعها ٢٥٣٠٠ جنيه، والحساب الدائن سيكون دائنا فقط بمبلغ ٢٤٣٠٠ جنيه.

ومن الأخطاء الكتابية الأخرى ترحيل أحد طرفى القيد دون الطرف الآخر، ومثل هذا الخطأ سيكتشف عند إعداد ميزان المراجعة، لأنه يؤدى إلى عدم توازن جانبى الميزان. كما أن ترحيل مبلغ بالخطأ إلى حساب دفتر الأستاذ يعتبر من الأخطاء الكتابية، وأيضا الترحيل إلى الجانب المدين بدلا من الجانب الدائن للحساب يعتبر من الأخطاء الكتابية. كما يعتبر الترحيل إلى حساب آخر غير الحساب الصحيح من الأخطاء الكتابية، مثال ذلك ترحيل الخصم النقدى المسموح به إلى حساب الخصم النقدى المكتسب، أو ترحيل مسموحات المبيعات إلى حساب مسموحات المشتريات أو العكس.

ويقصد بأخطاء الحذف أو مايطلق عليه بعض الكتاب أخطاء السهو مثل إغفال بعض العمليات وعدم قيدها فى دفتر اليومية (أو اليوميات المساعدة) وبالتالى عدم ترحيلها إلى الحسابات المختصة. ويحدث هذا النوع من الأخطاء فى بعض المنشآت الفردية غير المنظمة حيث تضيع المستندات التى تمثل عملية أو أكثر وبالتالى فهذه العمليات لن تسجل محاسبياً. مثال ذلك عدم إثبات فاتورة بيع أو عدم إثبات فاتورة مشتريات، أو عدم إثبات ايصال استلام نقدية من أحد العملاء. ومن البديهى أن هذا النوع من الأخطاء لايؤثر على توازن ميزان المراجعة، لأن العملية محذوفة بطرفيها المدين والدائن. ويتم إكتشاف هذا النوع من الأخطاء عن طريق المراجعة المستندية. سواء بواسطة إدارة المراجعة فى المنشأة أو بواسطة مراجع الحسابات الخارجى. ومن الأخطاء المشابهة لأخطاء الحذف أخطاء التكرار. وتعنى تكرار قيد عملية معينة فى دفتر اليومية العامة. وبالتالى تكرار ترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها. وهذا النوع من الأخطاء لايؤدى إعداد ميزان المراجعة إلى إكتشافه. ويتم تصحيح أخطاء الحذف عن طريق إثبات العملية المحذوفة فى تاريخ إكتشاف الخطأ، وتصحح أخطاء التكرار عن طريق إلغاء أحد القيود المكررة فى تاريخ إكتشاف الخطأ.

وينتج النوع الثالث من الأخطاء وهو أخطاء التوجيه المحاسبى من عدم إلمام المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثال ذلك توجيه مشتريات الأثاث إلى حساب المشتريات العادى الذى يخصص لإثبات مشتريات البضائع التى تتعامل فيها المنشأة بدلاً من توجيهها إلى حساب الأثاث بإعتباره أحد حسابات الأصول طويلة الأجل. ومن الأمثلة الشائعة لهذا النوع من الأخطاء الخطأ فى معالجة النفقات الرأسمالية (المتعلقة بالأصول طويلة الأجل) على أنها مصاريف إيرادية تحمل على حساب النتيجة أو العكس. ومن أمثلة هذا النوع من الأخطاء معالجة مسحوبات صاحب المنشأة على أنها مصروفات تخص المنشأة. كما أن معالجة التأمينات لدى الغير والتى تكون قابلة للاسترداد بعد إنتفاء الغرض منها على أنها مصروفات تأمين تعتبر أحد الأمثلة الشائعة على هذا النوع من الأخطاء. ولايؤثر الخطأ فى التوجيه المحاسبى على توازن ميزان المراجعة كما هو الحال بالنسبة لأخطاء الحذف. ويتم تصحيح تلك القيود عند إكتشافها بواسطة المراجع الداخلى أو الخارجى بإستخدام قيود اليومية المناسبة كما سنرى بعد قليل. ويلاحظ أن الأخطاء الفنية التى يترتب عليها معالجة عنصر مدين بطبيعته على أنه دائن سوف يترتب عليها عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.

ويطلق على النوع الأخير من الأخطاء إصطلاح الأخطاء المعوضة، وهى عبارة عن خطأ معين من أخطاء السهو أو الإرتكاب فى جانب معين يقابله خطأ آخر بنفس القيمة فى الجانب الآخر. ويؤدى وجود هذه الأخطاء المعوضه. فى كل من الجانب المدين والجانب الدائن إلى عدم التأثير على ميزان المراجعة، أى أن ميزان المراجعة يتوازن رغم وجود تلك الأخطاء المعوضة.

٣- تصحيح الأخطاء المحاسبية:

ينبغى تصحيح جميع الأخطاء المحاسبية بقيود تصحيح تظهر فى اليومية العامة، وذلك بصرف النظر عن نوع النظام المحاسبى المستخدم، وما إذا كانت

المنشأة تستخدم نظاماً بسيطاً يقوم على استخدام دفتر يومية عامة وأستاذ عام، أو أن المنشأة تستخدم نظام اليوميات المساعدة. ويرجع السبب فى تسجيل جميع قيود تصحيح الأخطاء فى اليومية العامة إلى جذب إنتباه الإدارة إلى تكرار الأخطاء، وذلك لإتخاذ الإجراءات الرقابية الكفيلة بمنع تكرارها. ولايجوز تصحيح تلك الأخطاء عن طريق المسح أو الكشط فى دفتر اليومية العامة، لأن هذا الدفتر دفتر قانونى يحرم القانون أى مسح أو شطب أو كشط أو تحشير فيه. ويكون من المستحسن تصحيح جميع الأخطاء عن طريق قيود يومية، حتى بالنسبة للأخطاء التى تقع فى دفتر الأستاذ والتى يمكن تصحيحها عن طريق الكشط أو الشطب. إن الشطب والكشط غير مستحب فى أى من السجلات المحاسبية حتى السجلات غير القانونية، وذلك نظراً لما قد يوفره وجود هذه الأمور فى تلك السجلات من إنطباعات لدى الغير بعدم إنتظام النظام المحاسبى فى المنشأة. وهناك بعض الأخطاء التى يتحتم تصحيحها عن طريق الشطب مثل أخطاء الترصيد وأخطاء نقل المجاميع من صفحة إلى أخرى. وفى هذه الحالات فإنه يجب أن يقوم بالشطب والتصحيح أحد المسئولين فى إدارة الحسابات ويوقع على التصحيح.

وإذا كان الخطأ ناتج عن السهو أو الحذف سواء كان القيد المحذوف أو غير المسجل متعلقاً بأحد دفاتر اليوميات المساعدة مثل قيد إثبات بعض المبيعات الآجله، أو متعلقاً بدفتر اليومية العامة مثل قيد إثبات بعض الأصول المشتراه فإنه يتم تصحيحه عن طريق إعداد قيد يتم تسجيله فى دفتر اليومية العامة. ورغم أن القيود المحذوفة المتعلقة باليوميات المساعدة يمكن تسجيلها بمجرد إكتشافها فى اليومية المساعدة الخاصة بها إلا أن العرف المحاسبى جرى على تصحيح مثل هذه القيود عن طريق إستخدام قيد يومية يسجل فى اليومية العامة، وذلك للوقوف على مدى تكرار مثل هذه الأخطاء ومنع تكرارها وتحديد المسئول عن ذلك. كما أن التصحيح فى اليوميات المساعدة مباشرة عادة ما يترتب عليه القضاء على تسلسل القيود فى تلك اليوميات نظرا لأن الأخطاء عادة ما

تكتشف بعد إثبات عمليات تاليه لها. فبفرض أن محاسب إحدى المنشآت أغفل قيد فاتورة بيع مؤرخة ١٩٩٩/١/١٥ بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه للعميل مصطفى وقد أكتشف هذا الخطأ يوم ١٩٩٩/٢/٢ ، فإنه يتم تصحيحه بمجرد إكتشافه بإستخدام قيد اليومية التالى :

اليومية العامة　　　　　　　　صفحة رقم ...

٨٠٠٠			من حـ/ العملاء (العميل مصطفى) إلى حـ/ المبيعات إثبات المبيعات الآجله للعميل مصطفى بتاريخ ١٩٩٩/١/٢٥ والتى سقط قيدها سهوا من يومية المبيعات.	١٩٩٩/٢/٢
	٨٠٠٠			

ويرحل القيد إلى كل من حساب إجمالى العملاء وحساب المبيعات بدفتر الأستاذ العام، كما يرحل الطرف المدين إلى الحساب الشخصى للعميل مصطفى بدفتر أستاذ مساعد العملاء.

وإذا كان القيد المحذوف أو غير المسجل مما يسجل فى دفتر اليومية العامة أصلا مثل تسجيل عملية شراء أثاث فإن هذه العملية يتم تسجيلها فى دفتر اليومية العامة بمجرد إكتشافها. وتجدر الإشارة إلى أن الأخطاء الأخرى غير أخطاء السهو أو الحذف تصحح بإحدى طريقتين نعرض لهما فى الجزء التالى.

٤- طرق تصحيح الأخطاء:

هناك طريقتين لتصحيح الأخطاء الأخرى غير أخطاء السهو يطلق عليهما الطريقة المطولة والطريقة المختصرة. وتقوم الطريقة المطولة على إلغاء القيد الخاطئ بقيد عكسى، ثم إعداد قيد صحيح بدلاً من القيد الملغى كما لو أنه لم يقع

أى خطأ. أما الطريقة المختصرة فهى تبحث عن الطرف الذى به خطأ فى قيد اليومية وتعكسه فى قيد التصحيح وتضع فى الجانب الآخر الحساب الذى كان ينبغى إثباته. وسنوضح فيما يلى كيفية معالجة كلاً من الأخطاء الكتابية وأخطاء التوجيه الحسابى بإستخدام هاتين الطريقتين. ويلاحظ أن الأخطاء المعوضة تتكون من أكثر من خطأ كما سبق أن ذكرنا، ويندمج كل من هذه الأخطاء أساسا ضمن الأخطاء الكتابية، وبالتالى فإن معالجة الأخطاء الكتابية يتضمن معالجة الأخطاء المعوضة.

وتوضح الأمثلة التالية كيفية إستخدام كل طريقة من طرق تصحيح الأخطاء عملياً:

مثال ١ : خطأ فنى فى معالجة المسحوبات

فى ٥ يناير ١٩٩٩ إشترت إحدى المنشآت الفردية أثاث بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه على الحساب من شركة مفروشات أتيكو، وقد خصص نصف هذا الأثاث لتأثيث المنشأة والنصف الآخر لتأثيث منزل صاحب المنشأة، وقد عولجت عملية شراء الأثاث محاسبياً على النحو التالى :

دفتر اليومية **صفحة رقم ...**

٢٤٠٠٠			من حـ/ الأثاث	١٩٩٩/١/٥
	٢٤٠٠٠		إلى حـ/ الدائنون (شركة اتيكو)	
			إثبات الأثاث المشترى بتاريخ اليوم.	

وعند مراجعة حسابات المنشأة فى ١٩٩٩/١/٣١ أكتشف هذا الخطأ الذى ترتب عليه عدم إدراج الأثاث الذى سحبه صاحب المشروع لإستخدامه فى أغراضه الشخصية وتخفيض قيمة الأثاث الخاص بالمنشأة بناء على ذلك. ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطولة على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

٢٤٠٠٠			من حـ/ الدائنون (شركة اتيكو)	١٩٩٩/١/٣١
	٢٤٠٠٠		إلى حـ/ الأثاث	
			إلغاء القيد الخاص بإثبات الأثاث المؤرخ	
			.١٩٩٩/١/٥	

ويترتب على القيد السابق أن الخطأ كما لو لم يقع، وبالتالى يتحتم اثبات العملية بصورة صحيحة، ويتحقق هذا الهدف بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

			من مذكورين	١٩٩٩/١/٣١
١٢٠٠٠			حـ/ المسحوبات	
١٢٠٠٠			حـ/ الأثاث	
			إلى حـ/ الدائنون (شركة اتيكو)	
	٢٤٠٠٠		إثبات عملية شراء اثاث للمنشأة ولصاحب المنشأة	

أما إذا إتبعنا الطريقة المختصرة فى التصحيح فإنه لن يكون هناك إلغاء للقيد الخاطئ وإنما سنقوم بتصحيحه مباشرة، فإذا رجعنا إلى القيد الخاطئ المؤرخ فى ١٩٩٩/١/٥ سنجد أن حساب الدائنين (شركة أتيكو) سليم ولايحتاج إلى أى تصحيح لان الشركة المذكورة جعلت دائنة بقيمة الأثاث المشترى، وهو المطلوب. أما إذا نظرنا إلى الجانب المدين من القيد وهو حساب الأثاث فقد جعل مديناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه وهنا يكمن الخطأ، وذلك لأن حساب الأثاث مفروض أن يجعل مديناً فقط بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وهو الأثاث المخصص للمنشأة، كما أنه كان من المفروض جعل حساب المسحوبات مديناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وهي قيمة الأثاث الذى سحبه صاحب المنشأة لمنزله،

أى أن الخطأ حدث نتيجة زيادة مديونية حساب الأثاث بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وعدم اثبات مسحوبات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وبالتالى يمكن إجراء قيد تصحيح لتخفيض مديونية حساب الاثاث بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ولأثبات المسحوبات بهذا المبلغ، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٢٠٠٠			من حـ/ المسحوبات	١٩٩٥/١/٣١
	١٢٠٠٠		إلى حـ/ الأثاث	
			اثبات المسحوبات التى قام بها صاحب المنشأة من الأثاث المشترى بتاريخ ١٩٩٥/١/٥.	

ويترتب على ترحيل هذا القيد ظهور حساب للمسحوبات بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وتخفيض حساب الأثاث ليصبح رصيده ١٢٠٠٠ جنيه، مع بقاء حساب شركة أتيكو دائناً بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه، وهذا هو الوضع الصحيح الذى كان ينبغى وجوده منذ اللحظة الأولى.

مثال ٢ – خطأ فنى فى معالجة الأصول طويلة الاجل

فى ١٩٩٩/١/٨ إشترت إحدى المنشآت آلة كاتبة كهربائية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه، وقد تم تسجيل هذه العملية على الصورة التالية (بإفتراض أن المنشأة لاتستخدم نظام اليوميات المساعدة) :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٢٠٠			من حـ/ المشتريات	١٩٩٩/١/٥
	١٢٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			اثبات شراء آلة كاتبه.	

وقد اكتشف هذا الخطأ عند مراجعة حسابات المشروع فى نهاية الشهر، ويتم تصحيح هذا الخطأ بالطريقة المطولة بإستخدام القيود التالية :

اليومية العامة **صفحة رقم ...**

١٢٠٠			من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/٣١
	١٢٠٠		إلى حـ/ المشتريات	
			إلغاء قيد خاطئ خاص بشراء آلة كاتبة.	
١٢٠٠			من حـ/ الآلات الكاتبة والحاسبة (الاثاث)	
	١٢٠٠		إلى حـ/ النقدية	
			إثبات شراء آلة كاتبة كهربائية.	

وفى حالة إستخدام الطريقة المختصرة فإنه يتم تصحيح هذا الخطأ مباشرة بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية **صفحة رقم ...**

١٢٠٠			من حـ/ الآلات الكاتبة والحاسبة (أثاث)	١٩٩٩/١/٣١
	١٢٠٠		إلى حـ/ المشتريات	
			تصحيح قيد خطأ مؤرخ يوم ١٩٩٩/١/٥.	

مثال ٣ : خطأ كتابى (رقمى) فى مجموع يومية المبيعات

بفرض أن محاسب إحدى المنشآت قام بتجميع دفتر اليومية المساعد للمبيعات عن شهر يناير ١٩٩٩ وبلغ مجموع المبيعات طبقا لهذا الدفتر ٩٧٤٥٠ جنيه، ولكن المحاسب أعد القيد المركزى الخاص بإثبات مبيعات الشهر بمبلغ ٧٩٤٥٠ جنيه، وقد أكتشف هذا الخطأ خلال عملية المراجعة التى تتم فى نهاية الشهر، ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطولة بإلغاء القيد الخاطئ وإثبات قيد جديد بالمجموع الصحيح وذلك على النحو التالى :

اليومية العامة صفحة رقم ...

٧٩٤٥٠			من حـ/ المبيعات	١٩٩٩/١/٣١
	٧٩٤٥٠		إلى حـ/ إجمالى العملاء	
			إلغاء قيد اثبات المبيعات الشهرية.	
٩٧٤٥٠			من حـ/ إجمالى العملاء	١٩٩٩/١/٣١
	٩٧٤٥٠		إلى حـ/ المبيعات	
			اثبات المبيعات الأجلة الخاصة بشهر يناير ٩٩	

وفى حالة إستخدام الطريقة المختصرة فإنه يجرى قيد بالفرق يظهر عل يالصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٨٠٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء	١٩٩٩/١/٣١
	١٨٠٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			تصحيح قيد المبيعات الخاصة بشهر يناير ١٩٩٩.	

مثال ٤ : خطأ رقمى فى مدفوعات أحد العملاء

من الأخطاء الكتابية أو الرقمية أيضا الخطأ فى إثبات المدفوعات التى يقوم العملاء بتسديدها من تحت الحساب. فبفرض أن أحد العملاء سدد للمنشأة مبلغ ١٧٥٠ جنيه من تحت حسابه ولكن محاسب المنشأة أدرج هذا المبلغ فى دفتر يومية المقبوضات النقدية على أنه ١٥٧٠ جنيه، وقد أدرج هذا المبلغ على هذه الصورة الخاطئة فى القيد المركزى الشهرى الخاص بيومية المقبوضات النقدية. وعندما وصل العميل إلى المنشأة لمراجعة حسابه اتضح وجود هذا الخطأ. ويتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المطولة على النحو التالى:

اليومية العامة صفحة رقم ...

١٥٧٠			من حـ/ العملاء (العميل)	١٩٩٩/١/٣١
	١٥٧٠		إلى حـ/ النقدية	
			الغاء القيد الخاطئ الخاص باثبات مدفوعات العميل	
١٧٥٠			من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/٣١
	١٧٥٠		إلى حـ/ العملاء (العميل)	
			اثبات المدفوعات النقدية الخاصة بالعميل.	

وفى حالة إستخدام الطريقة المختصرة فإنه يتم تصحيح هذا الخطأ بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

١٨٠			من حـ/ النقدية	١٩٩٩/١/٣١
	١٨٠		إلى حـ/ العملاء (العميل)	
			تصحيح قيد خاص بالمدفوعات المسددة من العميل ...	

وتجدر الإشارة إلى أن هناك بعض حالات الأخطاء الفنية التى يتحتم فيها إلغاء القيد أو القيود الخاطئة، وإثبات قيود جديدة بدلاً منها كما فى حالة جعل الطرف المدين دائناً والطرف الدائن مديناً، مثل هذه الأخطاء لايمكن تصحيحها بالطريقة المختصرة. فعلى سبيل المثال إذا أخطأ محاسب إحدى المنشآت فى إثبات بعض المصروفات المستحقة كالفوائد، وأثبتها بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

٣٠٠٠			من حـ/ الفوائد المستحقة	١٩٩٩/١/٣١
	٣٠٠٠		إلى حـ/ مصاريف الفوائد	
			إثبات مصاريف الفوائد عن شهر ...	

واضح أن هذا القيد خاطئ لأنه من المفروض أن يكون حساب مصروفات الفوائد مديناً وحساب الفوائد المستحقة دائناً. ويجب أن يلغى هذا القيد الخاطئ وأن يتم إجراء قيد آخر صحيح، ويتحقق هذا الهدف عن طريق إجراء قيد عكسى للقيد السابق بضعف القيمة ويظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية **صفحة رقم ...**

٦٠٠٠			من حـ/ مصاريف الفوائد	١٩٩٩/١/٣١
	٦٠٠٠		إلى حـ/الفوائد المستحقة	
			الغاء القيد الخاطئ الخاص بإثبات الفوائد عن الشهر وإثبات الفوائد بصورة صحيحة.	

ويترتب على ترحيل هذا القيد الأخير أن يصبح رصيد حساب مصاريف الفوائد ٣٠٠٠ جنيه ورصيد حساب الفوائد المستحقة ٣٠٠٠ جنيه وهو المطلوب.

وهناك بعض الأخطاء الرقمية التى يكون من المستحسن تصحيحها بإستخدام الطريقة المطولة لأن عدم إستخدام هذه الطريقة المطولة قد يترتب عليه إجراء قيد من طرف واحد أو ما يطلق عليه القيد الأبتر (المبتور).

فبفرض أن إحدى المنشآت التى لاتستخدم نظام اليوميات المساعدة إشترت فى ١٩٩٩/١/٥ بضاعة من شركة الديب بمبلغ ٦١٥٠ جنيه، وقد سجل محاسب المنشآة المشترية هذه المشتريات بإستخدام القيد التالى :

دفتر اليومية **صفحة رقم ...**

٦١٥٠			من حـ/ المشتريات	١٩٩٩/١/٣١
	٦٥١٠		إلى حـ/ الموردين (شركة الديب)	
			إثبات المشتريات من شركة الديب.	

واضح من هذا القيد أن الطرف المدين بمبلغ ٦١٥٠ جنيه والدائن بمبلغ ٦٥١٠ جنيه ويكون من المستحسن تصحيح هذا القيد بإستخدام الطريقة المطولة على النحو التالى :

اليومية العامة **صفحة رقم ...**

٦٥١٠			من حـ/ الموردين (شركة الديب)	١٩٩٩/١/٣١
	٦١٥٠		إلى حـ/ المشتريات	
			إلغاء القيد الخاطئ الخاص بإثبات المشتريات.	
٦١٥٠			من حـ/ المشتريات	١٩٩٩/١/٣١
	٦١٥٠		إلى حـ/ الموردين (شركة الديب)	
			إثبات المشتريات من شركة الديب.	

ويلاحظ أن تصحيح مثل هذا الخطأ بإستخدام الطريقة المختصرة يتطلب إستخدام فكرة القيد ذو الطرف الواحد أو القيد الأبتر والذى يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية **صفحة رقم ...**

٣٦٠			من حـ/ الموردين (شركة الديب)	١٩٩٩/١/٣١
			إلى حـ/	
			تصحيح قيد خاطئ بتاريخ ١٩٩٩/١/٥	

٥- الأخطاء التى تؤثر فى توازن ميزان المراجعة

هناك بعض الأخطاء التى يكون وجودها سبباً فى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة مثال الأخطاء الرقمية فى دفتر اليومية، والأخطاء الرقمية فى الترحيل من اليومية إلى الأستاذ، وأخطاء الترصيد، وأخطاء النقل من الحسابات إلى ميزان المراجعة، وغير ذلك من الأخطاء. ومن المفروض أن تراجع العمليات

ويتم تحديد أسباب عدم توازن جانبى الميزان والقضاء عليها حتى يصبح الميزان فى حالة توازن. إن تصحيح جميع الأخطاء الرقمية السابق الإشارة إليها سيترتب عليه إعادة التوازن إلى جانبى الميزان رغم أنه قد يكون هناك بعض الأخطاء التى لايكشف عنها هذا التوازن. وقد يحدث أن يكون ميزان المراجعة غير متوازن نتيجة وجود بعض الأخطاء الرقمية التى سبق الإشارة إليها وفى هذه الحالة يمكن ترحيل الفرق بين جانبى الميزان إلى حساب معلق حتى يتم إكتشاف الخطأ وإقفال هذا الحساب المعلق. فبفرض إن ميزان المراجعة الخاص بإحدى المنشآت كان مجموع جانبه المدين ١٩٥٣٦٠ جنيه ومجموع جانبه الدائن ١٩٥٦٣٠ جنيه فان الفرق بين الجانبين وقدره ٢٧٠ جنيه سيحول إلى حساب معلق حتى يتوازن الميزان بعد ذلك وسيظهر الميزان على الصورة التالية:

مدين	دائن	
		.....
		.....
		.....
٢٧٠		حـ/ معلق
١٩٥٦٣٠	١٩٥٦٣٠	

ويفتح حساب فى دفتر الأستاذ العام يطلق عليه حـ/ معلق يرحل إليه مبلغ ٢٧٠ جنيه فى الجانب المدين. وذلك فى حالة الرغبة فى الحصول على ميزان مراجعة متوازن بصورة عاجلة، أو ربما الرغبة فى الحصول على قوائم مالية سريعة بصورة لاتحتمل الإنتظار حتى يتم إكتشاف أسباب الأخطاء وتصحيحها. وفى هذه الحالة سيوضع الحساب المعلق فى الميزانية العمومية ضمن الحسابات الأخرى. وعموماً فإنه ليس من المستحب الالتجاء إلى هذا الأسلوب عملياً إلا فى حالات الضرورة القصوى وبالنسبة للقوائم المالية

الدورية (الشهرية) على أن يتم البحث عن أسباب ومبررات تلك الأخطاء ويتم العمل على تصحيحها فى الفترة المحاسبية التالية كما أنه من الضرورى بالنسبة لميزان المراجعة المعد فى نهاية السنة المالية مراجعة العمليات المختلفة ومحاولة إكتشاف الأخطاء وتحديد أسبابها ومبرراتها وتصحيحها وإعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن قبل البدء فى إعداد القوائم المالية السنوية.

وبفرض أن الفرق السابق فى ميزان المراجعة يرجع إلى الخطأ فى إثبات المستحق للموردين نتيجة عملية مشتريات. فإذا كانت عملية المشتريات بمبلغ ١٥٣٦٠ جنيه قد تم إثباتها على النحو التالى :

١٥٣٦٠			من حـ/ المشتريات	تاريخ الشراء
			إلى حـ/ الموردين	
	١٥٦٣٠		(المورد ....)	
			إثبات المشتريات من المورد ...	

وقد ترتب على ترحيل هذا القيد إلى الحسابات المختصة وجود الفرق الذى ظهر فى ميزان المراجعة والذى أدى إلى عدم توازنه والذى رحل إلى حساب معلق. وبعد إكتشاف هذا الخطأ يتم تصحيحه فى هذه الحالة بإستخدام القيد التالى:

٢٧٠			من حـ/ الموردين (المورد ...)	تاريخ اكتشاف الخطأ
	٢٧٠		إلى حـ/ المعلق	
			تصحيح الخطأ الخاص بالمغالاة فى المبلغ	
			المرحل إلى حساب المورد...	

ويترتب على ترحيل هذا القيد تصحيح حساب المورد وإقفال الحساب المعلق.

ونعرض فيما يلى حالة عملية تبين تأثير الأخطاء على ميزان المراجعة وكيفية إستخدام الحساب المعلق :

أظهر ميزان المراجعة المعد فى ٣١ أكتوبر سنة ١٩٩٩ لإحدى المنشآت الفردية فرقا نتيجة زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين ورحل الفرق إلى حساب معلق حتى يتم إكتشاف الأخطاء وتصحيحها، وفيما يلى تفاصيل الأخطاء التى أكتشفها مراجع الحسابات نتيجة عملية المراجعة :

١- فى ١٩٩٩/١٠/٣ إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه وبلغت تكاليف النقل الخاصة به ٥٠ جنيه. وقد تم سداد ثمن الأثاث وتكاليف النقل نقداً وقد تم تسجيل هذه العملية على الصورة التالية :

من مذكورين

٦٢٠٠ ح/ الأثاث

٥٠ ح/ تكاليف النقل للداخل

٦٢٥٠ إلى ح/ النقدية

٢- فى ١٩٩٩/١٠/٥ إشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة البدوى بمبلغ ١٣٥٠ جنيه، وقد رحل المبلغ إلى حساب إجمالى الموردين وكذا لحساب المورد الشخصى على أساس ١٥٣٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٩/١٠/١٥ إشترت المنشأة بضاعة على الحساب من منشأة علاء بمبلغ ٢٠٥٠ جنيه سددت من القيمة ملبغ ٥٠٠ جنيه نقدا و١٠٠٠ جنيه بشيك، والباقى على الحساب، وقد تم تسجيل هذه العملية بإستخدام القيد التالى :

٢٠٥٠ من ح/ المشتريات

إلى مذكورين

٥٠٠ ح/ النقدية

١٠٠٠ ح/ نقدية بالبنك

١٠٠٠ ح/ إجمالى الموردين (المورد علاء)

٤- فى ١٩٩٩/١٠/٢٧ باعت المنشأة سيارة من السيارات المملوكة لها بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه، وقد تسملت القيمة نقداً، وتبلغ القيمة الدفترية للسيارة فى تاريخ البيع ٢١٠٠ جنيه وقد تم إثبات هذه العملية بإستخدام القيد التالى.

٢٣٠٠ من حـ/ النقدية

٢٣٠٠ إلى حـ/ المبيعات

٥- ١٩٩٩/١٠/٣٠ سددت المنشأة مبلغ ٣٩٢ جنيه لأحد الموردين (المورد كمال) بعد الحصول على خصم نقدى ٢٪ نتيجة السداد خلال فترة الخصم المتفق عليها. ولقد أعد قيد اليومية بصورة صحيحة. إلا أن الخصم رحل إلى الجانب المدين من حساب الخصم النقدى المكتسب.

والمطلوب : بيان تأثير الأخطاء السابقة على توازن ميزان المراجعة. وتصحيح تلك الأخطاء بإستخدام الطريقة المختصرة، وتصوير الحساب المعلق.

ونوضح فيما يلى تأثير تلك الأخطاء على ميزان المراجعة.

رقم العملية	تاريخ الخطأ	الشرح	تأثير الخطأ بالزيادة على: الجانب المدين	تأثير الخطأ بالزيادة على: الجانب الدائن
(١)	٩٩/١٠/٣	الخطأ فنى متعلق بالتوجيه المحاسبى ولايؤثر على توازن ميزان المراجعة	--	--
(٢)	٩٩/١٠/٥	الخطأ كتابى أو رقمى رحل إلى الجانب المدين بمبلغ ١٣٥٠ جنيه والجانب الدائن بمبلغ ١٥٣٠	--	١٨٠
(٣)	٩٩/١٠/١٥	الخطأ كتابى أو فى كتابة الأرقام ومجموع الجانب الدائن للقيد ٢٥٠٠ والمدين ٢٠٥٠ جنيه	--	٤٥٠
(٤)	٩٩/١٠/٢٧	الخطأ فنى ولايؤثر على توازن جانبى ميزان المراجعة.	--	--
(٥)	٩٩/١٠/٣٠	الخطأ فنى ويعنى ترحيل الخصم المكتسب إلى حساب الخصم المسموح به ويؤدى هذا الخطأ إلى زيادة الجانب المدين بضعف المبلغ	١٦	
		حساب معلق (الفرق ويمثل زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين).	٦١٤	
			٦٣٠	٦٣٠

ويتم تصحيح تلك الأخطاء بإستخدام الطريقة المختصرة على النحو التالى :

دفتر اليومية العامة **صفحة رقم ...**

٥٠	٥٠		من حـ/ الأثاث إلى حـ/ تكاليف النقل للداخل تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٣ ذلك لأن تكاليف نقل الأثاث تعتبر نفقة رأسمالية تضاف على قيمة الأثاث، ولا ترحل إلى حساب تكاليف النقل للدخل.	٩٩/١٠/٣١
١٨٠	١٨٠		من حـ/ إجمالى الموردين (منشأة البدوى) إلى حـ/ معلق تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٥ والذى ترتب عليه ترحيل مبلغ ١٨٠ جنيه بالزيادة لحساب إجمالى الموردين.	٩٩/١٠/٣١
٤٥٠	٤٥٠		من حـ/ إجمالى الموردين (منشأة علاء) إلى حـ/ معلق تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/١٥ والذى ترتب عليه جعل حساب إجمالى الموردين دائنا بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بدلا من ٥٥٠ جنيه.	٩٩/١٠/٣١
٢٣٠٠	 ٢١٠٠ ٢٠٠		من حـ/ المبيعات إلى مذكورين حـ/ السيارات حـ/ ربح بيع سيارات تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٠/٢٧ وإلغاء القيمة من حساب المبيعات وترحيل القيمة الدفترية لحساب السيارات وإثبات ربح بيع السيارة	٩٩/١٠/٣١

١٦			من حـ/ معلق إلى مذكورين حـ/ الخصم النقدى المسموح به حـ/ الخصم النقدى المكتسب تصحيح القيد الخاطئ المؤرخ ١٩٩٩/١٠/٣٠ وإلغاء القيمة من حساب الخصم المسموح به، وترحيلها إلى الحساب الصحيح وهو حساب الخصم النقدى المكتسب.	٩٩/١٠/٣١
	٨			
	٨			

ويظهر الحساب المعلق على الصورة التالية :

حـ/ المعلق

منه				له	
٦١٤	رصيد (الفرق بين جانبى الميزان)		١٨٠	من حـ/ اجمالى الموردين	١٠/٣١
			٤٥٠	من حـ/ اجمالى الموردين	١٠/٣١
١٦	إلى مذكورين	١٠/٣١			
٦٣٠			٦٣٠		

ومن الطبيعى أنه يترتب على إجراء القيود السابقة وترحيلها إلى الحسابات الخاصة بها إعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن وإقفال الحساب المعلق.

٦- تصحيح الأخطاء الجوهرية فى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية:

قد يتم فى الفترة الجارية إكتشاف أخطاء فى إعداد القوائم المالية الخاصة بفترة أو فترات سابقة، وهذه الأخطاء قد تكون نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء فى تطبيق سياسات محاسبية أو فى تفسير حقائق أو غش أو سهو، وتتمثل المعالجة المحاسبية لتصحيح الأخطاء فى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية فى الآتى:

المعالجة القياسية: يجب تعديل رصيد أول المدة للأرباح أو الخسائر

المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهرى الخاص بفترات سابقة، كما يجب تعديل المعلومات المقارنة مالم يكن ذلك غير عملى.

المعالجة البديلة المسموح بها: يجب أن تظهر قيمة تصويب الخطأ الجوهرى عند تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة الجارية، كما يجب أن تظهر المعلومات المقارنة كماهى ظاهرة فى القوائم المالية عن الفترة السابقة، ويجب عمل شكل إضافى للمعلومات وفقاً للمعالجة القياسية إلا إذا كان إجراء ذلك غير عملى.

وتتطلب معايير المحاسبة المصرية أو الدولية أى من هاتين المعالجتين المحاسبيتين للأخطاء الجوهرية، وهى الأخطاء التى تم إكتشافها فى الفترة الجارية والتى تكون من الأهمية بحيث تصبح القوائم المالية الصادرة عن فترة أو فترات سابقة لايمكن الأعتماد على مصداقيتها فى تاريخ إصدارها.

مثال:

إكتشف المدير المالى فى احدى الشركات التجارية خلال سنة ١٩٩٩ أنه عند تحديد تكلفة البضاعة المباعة الخاصة بالسنة السابقة ١٩٩٨ لم يدرج ضمن المخزون السلعى مبلغ ٥٠,٠٠٠ جنيه، قيمة البضاعة التى كانت بالطريق مع أنها سجلت فى حساب المشتريات والموردين فى تلك السنة.

المطلوب: تصحيح هذا الخطأ بإستخدام كل من المعالجة القياسية والمعالجة البديلة الواردة فى معايير المحاسبة المصرية أو الدولية.

الحل: من الواضح أن هذا الخطأ أدى إلى عدة نتائج هى:

١- انخفاض قيمة مخزون آخر الفترة.

٢- زيادة تكلفة البضاعة المباعة.

٣- انخفاض مجمل الربح.

٤- انخفاض صافى الربح.

وفى ظل المعالجة القياسـية، يجـب تصحـيح هذا الخطأ عن طريق تعديل حـ/ الأرباح المرحلة باستخدام القيد التالى:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مخزون أول الفترة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح المرحلة

وفى ظل المعالجة البديلة المسموح بها، يجب تصحيح هذا الخطأ عن طريق تعديل حـ/ الأرباح والخسائر باستخدام القيد التالى:

٥٠٠٠٠		من حـ/ مخزون أول الفترة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية على الفصل الثانى عشر

أولا – أسئلة نظرية

أجب على الاسئلة التالية :

١- ماهى الأنواع الرئيسية للأخطاء؟ وماهى أسباب وقوع كل منها؟

٢- إشرح كيف يتم تصحيح الأخطاء المحاسبية، وبين الطرق التى يمكن أن تستخدم فى هذا الصدد.

٣- أذكر بعض الأمثلة على بعض الأخطاء المحاسبية، وبين كيف يمكن تصحيحها.

٤- بين تأثير مختلف الأخطاء على ميزان المراجعة، وإشرح كيف يمكن إعادة ميزان المراجعة إلى حالة التوازن فى حالة وجود فرق بين جانبية.

٥- اشرح المقصود بأخطاء السهو وكيف يمكن تصحيح تلك الأخطاء؟

٦- ماهو المقصود بأخطاء التوجيه المحاسبى وكيف يمكن تصحيح تلك الأخطاء؟

١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- يكون إحتمال الوقوع فى أخطاء محاسبية كبيراً فى حالة النظم المحاسبية اليدوية، بينما يقل هذا الإحتمال كثيرا فى حالة التشغيل الآلى والألكترونى للبيانات.
- تؤدى الأخطاء الكتابية دائما إلى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة.
- ترحيل بعض المشتريات الآجله إلى حساب المبيعات الأجله يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل بعض المشتريات الآجلة إلى حساب المبيعات الآجله يؤدى إلى عدم توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل طرف قيد دون الطرف الآخر لايؤثر على توازن ميزان المراجعة.
- الخطأ الناتج عن قلب الأرقام فى طرفى قيد اليومية يؤثر على توازن ميزان المراجعة.

- معالجة مهمات ومعدات الصيانة على أنها مصاريف صيانة لايعتبر من الأخطاء المحاسبية.
- ترحيل مشتريات الأصول إلى حساب المشتريات يعتبر خطأ فنى يؤثر على توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل الخصم النقدى المسموح به إلى الجانب المدين من حساب الخصم المكتسب يؤثر على توازن ميزان المراجعة.
- ترحيل مبيعات الأصول إلى حساب مبيعات البضاعة يؤثر على توازن ميزان المراجعة.
- معالجة تكاليف النقل للداخل على أنها مصاريف نقل للخارج لايؤثر على توازن ميزان المراجعة ومن ثم لا يتحتم تصحيحه.

ثانيا - تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

فيما يلى بعض الأخطاء التى إكتشفها مراجع حسابات إحدى المنشآت الفردية عند قيامه بمراجعة حسابات السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

١- إشترت المنشأة مواد ومهمات صيانة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٦/٥ وقد حملها محاسب المنشأة على حساب مصاريف الصيانة، وقد بلغت الكمية المستنفدة منها خلال السنة ٢٥٠٠ جنيه فقط.

٢- أغفل محاسب المنشأة قيد فاتورة مبيعات بتاريخ ١٩٩٩/٦/٢٥ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣- باعت المنشأة بعض الأثاث القديم بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وقد أدرج هذا المبلغ فى يومية المقبوضات النقدية على أنه مبيعات بضاعة بتاريخ ١٩٩٩/٦/٣٠.

٤- سقط سهوا ترحيل الجانب المدين من القيد الخاص بإثبات يومية أوراق الدفع فى نهاية شهر يونيو والذى تبلغ قيمته ٦٠٠٠ جنيه.

٥- رحل محاسب المنشأة مجموع خانة الخصم المسموح به فى يومية المقبوضات

والذى يبلغ ٢٧٠ جنيه إلى الجانب المدين من حساب الخصم المكتسب فى نهاية شهر يوليو ١٩٩٩.

٦- عولجت إحدى أوراق القبض المرفوضة من العميل محمد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسين فى ١٩٩٩/٨/١٥.

٧- حدث خطأ فى نقل مجموع يومية المشتريات من صفحة إلى أخرى حيث كان مجموع إحدى الصفحات ٨٢٩٧ جنيه نقل فى الصفحة التالية ٨٢٧٩ جنيه.

٨- تحملت المنشأة نفقات تجديد سيارة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عولجت فى ١٩٩٩/٩/١ على أنها مصاريف سيارات.

٩- باعت المنشأة بضاعة إلى العميل سعد بمبلغ ٦٥١٠ جنيه وقد قيدت العملية بصورة سليمة فى يومية المبيعات، ولكنها رحلت إلى الحساب الشخصى للعميل على أنها ٦١٥٠ جنيه.

١٠- هناك فاتورة مشتريات بضاعة بمبلغ ٣٤٢٨ جنيه تم تسجيلها فى يومية المشتريات بمبلغ ٣٢٤٨ جنيه.

والمطلوب :

١- إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح الأخطاء السابقة.

٢- بيان أثر الأخطاء السابقة على توازن ميزان المراجعة.

٣- بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد أسبابها حدد مبلغ الحساب المعلق وبين كيفية إجراء التصحيح فى هذه الحالة.

التطبيق الثانى :

فيما يلى بعض الأخطاء المحاسبية التى إكتشفها مراجع حسابات احدى المنشآت الفردية فى نهاية سنة ١٩٩٩.

١- إشترت المنشأة مهمات مكتبية فى ٣٠ يونيو ١٩٩٩ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه عالجها

محاسب المنشأة على أنها مصروفات مهمات مكتبية وقد تبقى منها فى نهاية السنة المالية ما قيمته ١٦٠٠ جنيه.

٢- عالج محاسب المنشأة تكاليف نقل احدى الالات المشتراة أثناء السنة على أنها تكاليف نقل للداخل وتبلغ قيمة تلك التكاليف ٨٥٠ جنيه، وذلك فى ١٩٩٩/٧/١٥.

٣- سقط سهوا قيد إحدى فواتير المشتريات فى دفتر يومية المشتريات بتاريخ ١٩٩٩/٧/٢٥ والتى تبلغ ٨٤٥٠ جنيه.

٤- تم تسجيل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية البالغة ١٣٢٠ جنيه بتاريخ ١٩٩٩/٧/٣٠ على أنها مبيعات نقدية فى دفتر يومية المقبوضات النقدية.

٥- سددت المنشأة إيجار مخازنها عن الفترة من ١٩٩٩/٧/١ حتى ١٩٩٩/٦/٣٠ بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه، وقد رحلت القيمة إلى حساب مصاريف الايجار فى ١٩٩٩/٧/١.

٦- جعل حساب البنك مدينا بقيمة الفوائد المستحقة على القرض حتى ١٩٩٩/٦/٣٠ والتى تبلغ ١٢٠٠ جنيه فى يوم ٢٠٠٠/٧/١، ولم يتم إثبات الفوائد المتعلقة بالنصف الآخر من العام.

٧- حدث فرق بين الجانب المدين والجانب الدائن للقيد الخاص بإثبات يومية المشتريات عن شهر أغسطس سنة ١٩٩٩ حيث كان الجانب المدين للقيد يبلغ ٤٣٨٤٠ جنيه والجانب الدائن ٤١٨٤٠ جنيه.

٨- سحب صاحب المنشأة بعض البضائع لإستخدامها فى أغراضه الشخصية بمبلغ ٥٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/٩/٣٠، وقد عولجت هذه العملية على أنها عملية بيع.

٩- إشترت المنشأة مواد ومهمات تغليف بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٠/١٥ عولجت فى يومية المدفوعات النقدية على أنها مشتريات بضاعة، وقد إستهلكت هذه المواد بالكامل أثناء الفترة المحاسبية.

١٠- بلغ مجموع خانة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات ٤٨٢ جنيه فى نهاية شهر نوفمبر ١٩٩٩، وقد رحل هذا المبلغ إلى الجانب المدين من حساب الخصم النقدى المسموح به.

والمطلوب :

١- تصحيح الأُخطاء السابقة بإستخدام طريقة التصحيح المناسبة.

٢- بيان أثر وجود الأخطاء على ميزان المراجعة.

٣- افترض أن المنشأة فتحت حساب معلق وضح كيفية القيام بتصحيح تلك الأخطاء فى هذه الحالة.

التطبيق الثالث :

أ - وقع محاسب شركة فايـــز للأدوات المنزلية فى الأخطاء التالية :

١- إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، ورحلت القيمة بالكامل إلى حساب الأثاث رغم أن هذا الأثاث مخصص للإستخدام الشخصى لصاحب المنشأة.

٢- سددت المنشأة مبلغ ٩٥٠٠٠ جنيه نقدا بعد الحصول على خصم قدره ٥٠٠٠ جنيه، وقد رحل المحاسب الخصم إلى الجانب الدائن من حساب الخصم النقدى المسموح به.

٣- بلغ مجموع يومية المبيعات ٩٨٥٢٠ جنيه وقام المحاسب بإعداد القيد المركزى بمبلغ ٩٥٨٢٠ جنيه فقط.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء باستخدام الطريقة المختصرة.

ب- فيما يلى بعض الأخطاء التى وقع فيها محاسب منشأة ياسر التجارية :

١- إشترت المنشأة أثاث بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه، رحله المحاسب إلى حساب المهمات المكتبية.

٢- سددت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه مصاريف خاصة بصاحب المنشأة رحلها المحاسب إلى حساب المصاريف العمومية.

٣- سددت المنشأة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف صيانة الالات وقد رحلت القيمة إلى حسابات الالات.

المطلوب

إستخدام الطريقة المختصرة لإعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء.

التطبيق الرابع:

وقع محاسب شركة الياسمين التجارية فى الأخطاء التالية :

١- تم إثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة فى يومية المقبوضات على أنها متحصلات من العملاء وقدرها ٧٤٠ جنيه وتم إجراء القيد الإجمالى لدفتر يومية المقبوضات على هذا الأساس.

٢- سجل المحاسب المتحصل من مردودات المشتريات النقدية وقدرها ٥٠٠ جنيه على أنها مبيعات نقدية.

٣- قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد طارق بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وتم إثباتها على أنها ورقة قبض من العميل ماهر.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء بإستخدام الطريقة المطولة ثم بالطريقة المختصرة .

التطبيق الخامس:

المطلوب إجراء قيود تصحيح الأخطاء الجوهرية التالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية فى ظل كل من المعالجة القياسية والمعالجة البديلة المسموح بها:

١- تم بيع آلة قديمة فى نهاية الربع الأول من سنة ١٩٩٨ ولم يأخذ المحاسب فى اعتباره تخفيض مصروف الاهلاك عن تلك السنة، فاذا علمت أن القسط السنوى لاهلاك تلك الآلة كان ١٨٠٠٠ جنيه، قم بإجراء قيد تصحيح هذا الخطأ خلال عام ١٩٩٩.

٢- أبرمت احدى الشركات عقد تأمين ضد الحريق فى ١٩٩٨/٧/١ لمدة ثلاثة سنوات بمبلغ ٣,٠٠٠ جنيه. وقد قام المحاسب بإستنفاد تكلفة هذا العقد بالكامل وتم معالجته كمصروف فى قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٨/١٢/٣١، قم بإجراء قيد تصحيح هذا الخطأ خلال عام ١٩٩٩.

٣- لم يأخذ محاسب احدى الشركات فى اعتباره تسوية الأجور المستحقة للعاملين عن الشهر الأخير من عام ١٩٩٨ وقدرها ٤٠٠٠ جنيه، قم بإجراء قيد التصحيح خلال عام ١٩٩٩.

الباب الخامس

إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية
في المنشآت التجارية والصناعية
مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب الخامس

إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

في المنشآت التجارية والصناعية

مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

مقدمة

تعرضنا فى الأجزاء السابقة من هذا الكتاب لمعالجة العمليات اليومية للمنشآت التجارية، حيث بينا كيفية إثبات عمليات المبيعات ومايتعلق بها من مردودات ومسموحات، كما أوضحنا كيفية معالجة البضاعة المباعة. وقد عرضنا فى الجزء الأول أيضا 'كيفية مقابلة الإيرادات بالمصروفات فى المنشآت التجارية والوصول إلى صافى الربح الدورى لهذا النوع من المنشآت. كما عرضنا فى هذا الجزء أيضا لقائمة الربح فى المنشآت التجارية، وعرضنا لقيود الاقفال التى ينبغى أن تستخدم فى حالة المنشآت التجارية.

وسيخصص هذا الباب لإستكمال مناقشة هذا الموضوع حيث سنعرض فيه للأشكال المختلفة للقوائم المالية فى المنشآت التجارية، ونبين محتويات كل قائمة من تلك القوائم، ونوضح علاقة تلك القوائم ببعضها فى حالة تعددها. كما سنناقش فى هذا الباب أيضا موضوع إستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام ورقة العمل فى المنشآت التجارية، ونبين إستخدامات ورقة العمل فى هذه المنشآت، وما توفره من معلومات وذلك على غرار المناقشة السابقة الخاصة بمنشآت الخدمات . وسنعرض فى هذا الباب بإختصار للحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية تمهيدا لدراسة هذا الموضوع بالتفصيل فى مراحل متقدمة من دراسة المحاسبة.

وفى ظل معايير المحاسبة المصرية أو الدولية، لا توجد معايير تحدد الإجراءات المحاسبية التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية لتوفير الحرية للمنشآت لإختيار النظم المحاسبية التى تناسب ظروف وإحتياجات التشغيل الخاصة بها.

وتنقسم المناقشة فى هذا الباب إلى ثلاثة فصول يختص الفصل الثالث عشر منها بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية، ويختص الفصل الرابع عشر بمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية، أما الفصل الخامس عشر فيختص بدراسة موضوع إعداد الميزانية العمومية فى المنشآت التجارية والصناعية.

الفصل الثالث عشر

إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية

في المنشآت التجارية

١- مقدمة

تعرضنا فى الجزء الأول للعمليات اليومية للمنشآت التجارية والصناعية وهى عمليات البيع والشراء وسداد المصروفات. والحصول على الأوراق التجارية، وتحرير تلك الأوراق وغير ذلك من العمليات. وسنستكمل هذه المناقشة فى هذا الفصل وذلك بالتعرض لموضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى هذا النوع من المنشآت، والقيام بالتسويات المطلوبة فى نهاية الفترة المحاسبية وإعداد القوائم المالية. وسنوضح فى هذا الفصل أهم مصادر الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية، ثم نبين أشكال القوائم المالية التى يمكن استخدامها فى هذه المنشآت. وبعد التعرض لتلك القوائم المالية سنبين كيفية إعداد تلك القوائم بصورة عملية عن طريق إستخدام ورقة العمل. وسنوضح ما توفره ورقة العمل من معلومات، وما تحققه من نتائج، وأخيرا سنوضح علاقة القوائم المالية فى حالة تعددها ببعضها، كما سنبين كيفية التصرف فى نتيجة أعمال المنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

٢- عناصر الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية

تمثل مبيعات البضاعة أهم مصدر للإيراد فى المنشآت التجارية، ويطلق على الإيرادات الناتجة من المبيعات فى المنشآت التجارية إيرادات العمليات، وذلك تمييزاً لها عن أى إيرادات عارضة أخرى تنتج عن بعض الأنشطة الفرعية للمنشأة. وعادة ما يطلق على الإيرادات الأخرى غير إيرادات المبيعات اصطلاح الإيرادات المتنوعة. مثال ذلك الفوائد الدائنة الناتجة عن استثمار بعض

الأموال الفائضة عن إحتياجات المنشأة أو الإيجار الدائن الناتج عن تأجير مبنى مملوك للمنشأة، وأرباح بيع بعض الأصول طويلة الأجل، والعمولات العارضة نتيجة القيام ببعض الخدمات المكملة للنشاط التجارى. وعادة ما تمثل الإيرادات المتنوعة نسبة ضئيلة من إجمالى إيرادات المشروعات التجارية، حيث تكون النسبة الكبرى من الإيرادات هى الإيرادات الناتجه من المبيعات أو إيرادات العمليات.

وفى ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٨)، بعنوان الإيراد، يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية:

(أ) بيع السلع.

(ب) تقديم الخدمات.

(جـ) إستخدام الآخرين لأصول المنشأة مما يتولد عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح.

وتنقسم المصروفات فى المنشآت التجارية إلى قسمين رئيسيين، القسم الأول هو تكلفة البضاعة المباعة، أما القسم الثانى فهو مصاريف التشغيل المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة. وتمثل تكلفة البضاعة المباعة الجزء الأكبر من مصاريف المنشآت التجارية حيث تتراوح بين ٦٠ و ٨٠٪ من قيمة صافى المبيعات فى معظم المنشآت التجارية. وقد سبق أن بينا كيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة، كما بينا إنعكاس نظام الجرد المستخدم على إجراءات تحديد تلك التكلفة.

وقد سبق أن ذكرنا أن تكلفة البضاعة المباعة تتكون من عنصرين هما:

١ - تكلفة شراء البضاعة المباعة.

٢ - مصاريف البيع والتوزيع : وتشتمل على جميع التكاليف والأعباء المرتبطة بعملية البيع والتوزيع فيما عدا تكلفة البضاعة المباعة. وتتكون مصاريف

البيع والتوزيع من مرتبات وأجور موظفى وعمال البيع، ومصاريف سيارات التوزيع، وقيمة مصاريف التعبئة والتغليف، وعمولات المبيعات، ومصاريف الانتقال الخاصة بجهاز البيع، وإيجار المعارض ومكاتب البيع، وإهلاك سيارات التوزيع، وقيمة مصاريف الإعلان والترويج التى تخص الفترة المحاسبية، وإهلاك الأثاث والمبانى المخصصة لإدارة المبيعات، وغير ذلك من المصاريف المتعلقة بعملية البيع والتوزيع.

أما القسم الثانى من المصروفات فى المنشأت التجارية فهو مصاريف المنشأة الأخرى، وتنقسم هذه المصاريف الأخرى فى المنشأت التجارية إلى المجموعات التالية :

أ- المصاريف الإدارية : وتشتمل هذه المجموعة من المصاريف على كل الأعباء المتعلقة بإدارة المشروع مثل مرتبات المديرين، وإهلاك الأثاث المخصص للإدارة، وتكاليف النور والمياه والأدوات الكتابية، وأعباء الديون المشكوك فيها، وإيجار مبنى الإدارة.

ب- المصاريف المالية : وتشتمل على أعباء الفوائد ومصاريف خصم الأوراق التجارية، والخصم المفقود على المشتريات، ومصاريف وعمولات البنوك وكل المصاريف المتعلقة بتدبير الأموال اللازمة لأعمال المشروع.

ويتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، مع المخزون، ويتناول المعالجة المحاسبية لتكلفة البضاعة المباعة. أما المعالجة المحاسبية لباقى عناصر المصروفات فتتوزع على باقى المعايير المصرية أو الدولية.

٣- شكل القوائم المالية فى المنشآت التجارية

يجرى العرف المحاسبى فى الولايات المتحدة الأمريكية فى الوقت الحاضر على تصوير نتيجة الأعمال الخاصة بالمنشآت التجارية فى قائمة واحدة يطلق عليها قائمة الربح أو قائمة الربح Income Statement ويتم فى هذه القائمة

مقابلة الإيرادات التى تحققها تلك المنشآت بجميع عناصر المصروفات، وهى تكلفة البضاعة المباعة ومصاريف التشغيل، وتوضح تلك القائمة نتيجة مقابلة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة وهى مجمل الربح، ثم نستقطع من هذا الربح الإجمالى مصاريف التشغيل الأخرى للوصول إلى صافى الربح.

أما فى مصر والعالم العربى فإن العرف المحاسبى كان يجرى على تقسيم القائمة السابقة التى تعبر عن نتيجة الأعمال فى المنشأة التجارية إلى قائمتين :

القائمة الأولى تسمى قائمة أو حساب المتاجرة وتخصص لإجراء المقابلة بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة، وتكون نتيجة ذلك هى مجمل الربح.

أما القائمة الثانية فهى قائمة أو حساب الأرباح والخسائر، ويحول إليها نتيجة القائمة الأولى (مجمل الربح) ويستقطع منه مصروفات التشغيل المختلفة للوصول إلى صافى الربح.

ولعل السبب الرئيسى الذى حدا بالمحاسبين الأمريكيين إلى دمج هاتين القائمتين فى قائمة واحدة هو أن تقسيم قائمة الربح بالصورة المتعارف عليها فى مصر والعالم العربى قد يحمل فى طياته وجود أولويات فى استرداد المصروفات المختلفة، بمعنى أن القارئ قد يتصور أن إسترداد تكلفة البضاعة المباعة قد يكون له الأولوية على ماعداه، وهذا الاعتقاد خاطئ ذلك لأنه لايوجد أولويات فى إسترداد جميع عناصر المصاريف، بمعنى أن كل عناصر المصروفات يكون لها نفس الدرجة من الأهمية والأولوية فى الإسترداد من الإيرادات المحققة. ونحن نعتقد أن إعداد الحسابات الختامية فى صورة قائمة يكون بلا شك أفضل من الصورة التقليدية المتمثلة فى حساب، ذلك لأن القائمة تكون أكثر وضوحا وتسلسلا ولاتفترض أى معرفة بما هو مقصود بالمدين أو الدائن، فالقائمة أكثر ملائمة فى مجال الإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى كل من يهمه الأمر. ومن ناحية أخرى فإن القائمة الواحدة التى توضح النتيجة النهائية لأعمال المشروع تكون بلاشك أفضل من التجزئة المصطنعة لنتيجة الأعمال فى قائمتين مستقلتين، وهذا لايمنع من إظهار نتيجة المتاجرة بصفة مستقلة قبل استقطاع باقى عناصر المصاريف الأخرى.

وقد إستجابت مصر لإحتياجات تطوير شكل عرض القوائم المالية وتم دمج حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر فى قائمة واحدة تسمى قائمة الدخل وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

٤- ورقة العمل وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية

يؤدى إستخدام ورقة العمل فى إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية الى تسهيل الاعمال المحاسبية التى تتم فى نهاية الفترة المحاسبية بصورة كبيرة. كما يؤدى إستخدام ورقة العمل، كما سبق أن ذكرنا إلى توفير جميع المعلومات المطلوبة لإستكمال الدورة المحاسبية. وتؤثر طريقة الجرد المستخدمة كما سبق أن ذكرنا على شكل ميزان المراجعة الذى سيستخدم فى إعداد ورقة العمل وإستكمال الدورة المحاسبية. فإذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر فانه لن يظهر فى ميزان المراجعة أى حساب للعناصر التالية :

١- مخزون أول الفترة.
٢- المشتريات.
٣- مسموحات المشتريات.
٤- مردودات المشتريات.
٥- الخصم النقدى على المشتريات.
٦- تكاليف النقل للداخل.

وسيحل محل هذه الحسابات الستة حسابين فقط هما :

١- حساب تكلفة البضاعة المباعة.
٢- حساب مخزون البضاعة (ويمثل المخزون الموجود فى اخر الفترة).

على أساس أن طريقة المخزون المستمر تبدأ بالبضاعة الموجودة أول المدة وتضيف إليه المشتريات وتستبعد من هذه المشتريات ما يتعلق بها من خصومات ومردودات ومسموحات، وتضيف إليها تكاليف النقل للداخل المتعلقة بها وبالتالى تحدد تكاليف البضاعة القابلة للبيع أولا بأول، ثم تستبعد من هذه التكاليف المتعلقة بالبضاعة القابلة للبيع تكاليف الجزء المباع كل يوم، فتكون

النتيجة فى نهاية الفترة موزعة تلقائيا بين تكلفة شراء البضاعة المباعة أثناء الفترة أو المخزون الموجود فى آخر الفترة.

ويؤدى إستخدام أسلوب الجرد المستمر إلى تسهيل عملية إعداد القوائم المالية بإستخدام ورقة العمل، حيث سيقتصر الأمر على القيام بالتسويات الجردية المتعلقة بتخصيص الإيرادات بين الفترات المحاسبية وتسجيل الإيرادات غير المسجلة. وتتم هذه التسويات بنفس الاسلوب الذى سبق وأن اتبعناه بالنسبة لمنشآت الخدمات فى الفصول السابقة من هذا الكتاب. وستوفر ورقة العمل بعد إعدادها المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية فى صورة قائمة أو فى صورة حسابات، كما ستوفر أيضا المعلومات اللازمة لإعداد قيد التسوية المركزى وستوفر أيضا المعلومات اللازمة لإعداد قيود الإقفال التى سبق أن عرضنا لها فى الفصول السابقة من هذا الكتاب، والخاص بمعالجة عمليات المبيعات والمشتريات وتكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

أما إذا كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى فان ميزان المراجعة سيشتمل على حساب للمخزون أول الفترة، وحساب للمشتريات، وحساب لمردودات المشتريات وحساب لمسموحات المشتريات، وحساب لتكاليف النقل للداخل، وحساب للخصم المسموح به على المشتريات، ولكنه لن يشتمل على حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة، ولن يشتمل أيضا على حساب لمخزون آخر الفترة. ويتحدد مخزون آخر الفترة فى هذه الحالة – كما سبق أن ذكرنا– عن طريق الجرد والحصر والتقييم، ويتم إثباته محاسبيا فى نهاية الفترة المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

وتعد ورقة العمل فى هذه الحالة بنفس الأسلوب الذى سبق وأن تحدثنا عنه فى الفصول السابقة من هذا الكتاب والخاص بمنشآت الخدمات، ويتم معالجة جميع التسويات فيها، وقد نقوم بفتح حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة أو لانقوم بذلك، وسنوضح كيفية إعداد ورقة العمل وإستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام المثال التالى :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات الصالون الاحمر فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٩٦٠٠٠		نقدية
٩١٠٠٠		عملاء
١٥٠٠٠		تأمينات غير مستنفذة
١٦٠٠٠		مواد تعبئة وتغليف
٦٠٠٠٠		مخزون البضاعة
٣٠٠٠٠٠		أراضى
٢٠٠٠٠٠		مبانى الإدارة
	٤٠٠٠٠	مجمع إهلاك مبانى
٥٠٠٠٠		اثاث
	٢٠٠٠٠	مجمع إهلاك أثاث
	١١٠٠٠٠	موردون
	٦٠٠٠	إيجارات غير مكتسبة
	٢٠٠٠٠	قرض ١٥ ٪
	٥٠٠٠٠٠	رأس المال
	٦٤٠٠٠	حساب جارى صاحب المنشأة
٥٠٠٠		مسحوبات
	٤٣٠٠٠٠	مبيعات
٨٨٠٠		مردودات ومسموحات المبيعات
١٢٠٠		الخصم النقدى على المبيعات
٢٦٤٠٠٠		مشتريات
	٧٤٠٠	مردودات ومسموحات مشتريات
	٢٦٠٠	الخصم النقدى على المشتريات
٦٠٠٠		تكاليف النقل للداخل
٩٠٠٠		مصاريف إعلان
٦٠٠٠		عمولة مبيعات
٥٢٠٠٠		مرتبات وأجور عمال البيع
٢٠٠٠٠		مرتبات ادارية
١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	

وإذا علمت أن :

١- يمثل حساب التأمينات غير المستنفذة الظاهرة بميزان المراجعة قيمة بوليصة تأمين معقودة فى أول السنة لمدة ثلاث سنوات.

٢- لم يتم إدراج فوائد القرض عن سنة ١٩٩٩ بمعدل ١٥ ٪ سنويا.

٣- إستهلكت المنشأة نصف مواد التعبئة المشتراة خلال العام بمبلغ ١٦٠٠٠.

٤- يبلغ اهلاك المبانى ٥ ٪ سنويات على أساس القسط الثابت.

٥- يبلغ إهلاك الأثاث ١٠ ٪ سنويات على اساس القسط الثابت.

٦- هناك مرتبات بيعية مستحقة فى نهاية السنة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

٧- أجرت المنشأة جزء من المبنى المملوك لها اعتبار من ١٩٩٩/٧/١ وحصلت على قيمة إيجار سنة مقدما ويبلغ ٦٠٠٠ جنيه وقد رحل هذا المبلغ إلى حساب الإيجارات غير المكتسبة الظاهر فى ميزان المراجعة.

٨- يبلغ مخزون آخر الفترة طبقا للجرد الفعلى ٦٨٠٠٠ جنيه.

والمطلوب : إعداد ورقة العمل اللازمة لإستكمال الدورة المحاسبية لهذه المنشأة وتصوير القوائم المالية وإعداد قيد التسوية المركزى وإعداد قيود الاقفال المناسبة.

وتعد ورقة العمل بنفس الأسلوب وبنفس الخطوات التى تحدثنا عنها فى الفصول السابقة من هذا الكتاب، بمعنى أننا سنبدأ بأرصدة ميزان المراجعة، ثم نجرى التسويات، وبعد ذلك نصل إلى أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات، ثم نقوم بتوزيعها على كل من القسمين الباقيين بورقة العمل، وهما القسم الخاص بالحسابات الختامية والميزانية العمومية.

ويرى بعض المحاسبين أنه من الملائم عند إستخدام ورقة العمل فى المنشآت التجارية توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة للوصول إلى رقم تلك

التكلفة وتحويله إلى الخانة الخاصة بالحسابات الختامية فى تلك الورقة. وبناء على ذلك فإن ورقة العمل يمكن أن تعد بأسلوبين، الأسلوب الأول ينطوى على عدم فتح أو توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة، وتحويل جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التى ستكون موجودة فى ميزان المراجعة بعد التسويات إلى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل. وفى ظل هذا الأسلوب فى إعداد ورقة العمل سيتم إضافة رقم مخزون آخر المدة إلى الجانب الدائن فى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل بإعتبار أنه يمثل تخفيضا للعناصر المدرجة فى الجانب المدين وهى مخزون أول المدة والمشتريات. كما أن مخزون آخر المدة سيوضع فى جانب الأصول فى القسم الخاص بالميزانية العمومية فى ورقة العمل. وبعد أن تحول جميع عناصر الإيرادات والمصروفات ويضاف المخزون إلى الجانب الدائن من الحسابات الختامية، سيحدد رقم صافى الربح أو صافى الخسارة وسيوضع فى العمود المناسب فى القسم الخاص بالميزانية العمومية.

أما الأسلوب الثانى فى إعداد ورقة العمل فينطوى على توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة يجعل مديناً بمخزون أول الفترة والمشتريات وتكاليف النقل للداخل، ويجعل دائنا بمسموحات وخصومات المشتريات ومخزون آخر الفترة، وسيمثل رصيده تكاليف شراء البضاعة المباعة التى ستحول إلى القسم الخاص بالحسابات الختامية فى ورقة العمل. ومن الطبيعى أن إستخدام أى من هذه الأساليب فى إعداد ورقة العمل سيؤثر على شكل قيود الاقفال المستخدمة. وسنوضح فيمايلى كيفية إعداد ورقة العمل بإستخدام كل أسلوب من تلك الأساليب على أن نعرض بعد ذلك لقيود الاقفال المناسبة عند إستخدام أى أسلوب من تلك الأساليب فى إعداد ورقة العمل.

أ – إعداد ورقة العمل دون توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة :

منشأة الصالون

ورقة العمل عن السنة

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	منه	لـه	منه	لـه
نقدية	٩٦٠٠٠			
عملاء	٩١٠٠٠			
تأمينات غير مستنفذة	١٥٠٠٠			(١)٥٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف	١٦٠٠٠			(٣)٨٠٠٠
مخزون البضاعة ١/١	٦٠٠٠٠			
أراضى	٣٠٠٠٠٠			
مبانى الإدارة	٢٠٠٠٠٠			
مجمع إهلاك مبانى		٤٠٠٠٠		(٤)١٠٠٠٠
اثاث	٥٠٠٠٠			
مجمع اهلاك اثاث		٢٠٠٠٠		(٥)٥٠٠٠
موردون		١١٠٠٠٠		
إيجارات غير مكتسبة		٦٠٠٠	(٧)٣٠٠٠	
قرض ١٥ ٪		٢٠٠٠٠		
رأس المال		٥٠٠٠٠٠		
حساب جارى صاحب المنشأة		٦٤٠٠٠		
مسحوبات	٥٠٠٠			
مبيعات		٤٣٠٠٠٠		
مردودات ومسموحات المبيعات	٨٨٠٠			
الخصم المسموح به على المبيعات	١٢٠٠			
مشتريات	٢٦٤٠٠٠			
مردودات ومسموحات مشتريات		٧٤٠٠		
الخصم النقدى على المشتريات		٢٦٠٠		
تكاليف النقل للداخل	٦٠٠٠			
مصاريف إعلان	٩٠٠٠			
عمولة مبيعات	٦٠٠٠			
مرتبات وأجور عمال البيع	٥٢٠٠٠		(٦)٣٠٠٠	
مرتبات إدارية	٢٠٠٠٠			
بعده	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٨٠٠٠

الاحمرالتجارية

المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
منه	لـه	منه	لـه	أصول	خصوم
٩٦٠٠٠				٩٦٠٠٠	
٩١٠٠٠				٩١٠٠٠	
١٠٠٠٠				١٠٠٠٠	
٨٠٠٠				٨٠٠٠	
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠			
٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠	
	٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
	٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠
	١١٠٠٠٠				١١٠٠٠٠
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠
	٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
	٤٣٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠		
٨٨٠٠		٨٨٠٠			
١٢٠٠		١٢٠٠			
٢٦٤٠٠٠		٢٦٤٠٠٠			
	٧٤٠٠		٧٤٠٠		
	٢٦٠٠		٢٦٠٠		
٦٠٠٠		٦٠٠٠			
٩٠٠٠		٩٠٠٠			
٦٠٠٠		٦٠٠٠			
٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠			
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠			
١١٩٠٠٠٠	١٢١٢٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٧٧٢٠٠٠

البيان				
ماقبله			٦٠٠٠	٢٨٠٠٠
مصروفات التأمين			(١)٥٠٠٠	
مصاريف فوائد			(٢)٣٠٠٠	
فوائد مستحقة				(٢)٣٠٠٠
مصاريف مواد تعبئة وتغليف			(٣)٨٠٠٠	
مصاريف إهلاك مبانى			(٤)١٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك أثاث			(٥)٥٠٠٠	
مرتبات بيعية مستحقة				(٦)٣٠٠٠
إيجارات مكتسبة				(٧)٣٠٠٠
مخزون آخر الفترة				
صافى الربح				
			٣٧٠٠٠	٣٧٠٠٠

١- إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.

٢- إثبات مصاريف الفوائد عن السنة.

٣- إثبات قيمة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة.

٤- إثبات مصاريف إهلاك المبانى عن الفترة.

٥- تسجيل مصاريف إهلاك الأثاث الخاصة بالفترة.

٦- إثبات المرتبات والأجور البيعية المستحقة.

٧- إثبات الإيجارات المكتسبة عن الفترة.

١١٩٠٠٠٠	١٢١٢٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٧٧٢٠٠٠
٥٠٠٠		٥٠٠٠			
٣٠٠٠		٣٠٠٠			
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
٨٠٠٠		٨٠٠٠			
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠			
٥٠٠٠		٥٠٠٠			
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
	٣٠٠٠		٣٠٠٠		
			٦٨٠٠٠	٦٨٠٠٠	
		٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠
١٢٢١٠٠٠	١٢٢١٠٠٠	٥١١٠٠٠	٥١١٠٠٠	٨٢٨٠٠٠	٨٢٨٠٠٠

ب- ورقة العمل فى حالة توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة :

منشأة الصالون ورقة العمل عن السنة

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	منه	لـه	منه	لـه
نقدية	٩٦٠٠٠			
عملاء	٩١٠٠٠			
تأمينات غير مستنفذة	١٥٠٠٠			(١)٥٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف	١٦٠٠٠			(٣)٨٠٠٠
مخزون البضاعة ١/١	٦٠٠٠٠			(٨)٦٠٠٠٠
أراضى	٣٠٠٠٠٠			
مبانى الإدارة	٢٠٠٠٠٠			
مجمع اهلاك مبانى		٤٠٠٠٠		(٤)١٠٠٠٠
أثاث	٥٠٠٠٠			
مجمع اهلاك اثاث		٢٠٠٠٠		(٥)٥٠٠٠
موردون		١١٠٠٠٠		
إيجارات غير مكتسبة		٦٠٠٠	(٧)٣٠٠٠	
قرض ١٥ ٪		٢٠٠٠٠		
رأس المال		٥٠٠٠٠٠		
حساب جارى صاحب المنشأة		٦٤٠٠٠		
مسحوبات	٥٠٠٠			
مبيعات		٤٣٠٠٠٠		
مردودات ومسموحات المبيعات	٨٨٠٠			
الخصم الممنوح به على المبيعات	١٢٠٠			
مشتريات	٢٦٤٠٠٠			(٨)٢٦٤٠٠٠
مردودات ومسموحات مشتريات		٧٤٠٠	(٩)٧٤٠٠	
الخصم النقدى على المشتريات		٢٦٠٠	(٩)٢٦٠٠	
تكاليف النقل للداخل	٦٠٠٠			(٨)٦٠٠٠
مصاريف اعلان	٩٠٠٠			
عمولة مبيعات	٦٠٠٠			
مرتبات وأجور عمال البيع	٥٢٠٠٠		(٦)٣٠٠٠	
مرتبات إدارية	٢٠٠٠٠			
بعده	١٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠	٣٥٨٠٠٠

الاحمرالتجارية
المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
منه	لـه	منه	لـه	أصول	خصوم
٩٦٠٠٠				٩٦٠٠٠	
٩١٠٠٠				٩١٠٠٠	
١٠٠٠٠				١٠٠٠٠	
٨٠٠٠				٨٠٠٠	
٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠	
	٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠
٥٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	
	٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠
	١١٠٠٠٠				١١٠٠٠٠
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
	٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠
	٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
	٤٣٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠		
٨٨٠٠		٨٨٠٠			
١٢٠٠		١٢٠٠			
٩٠٠٠		٩٠٠٠			
٦٠٠٠		٦٠٠٠			
٥٥٠٠٠		٥٥٠٠٠			
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠			
٨٦٠٠٠٠	١٢٠٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٧٧٢٠٠٠

ماقبله			١٦٠٠٠	٣٥٨٠٠٠
مصروفات التأمين			(١)٥٠٠٠	
مصاريف فوائد			(٢)٣٠٠٠	
فوائد مستحقة				(٢)٣٠٠٠
مصاريف مواد تعبئة وتغليف			(٣)٨٠٠٠	
مصاريف إهلاك مبانى			(٤)١٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك أثاث			(٥)٥٠٠٠	
مرتبات بيعية مستحقة				(٦)٣٠٠٠
إيجارات مكتسبة				(٧)٣٠٠٠
تكلفة شراء البضاعة المباعة			(٨)٣٣٠٠٠٠	(٩)٧٨٠٠٠
مخزون آخر الفترة			(٩)٦٨٠٠٠	
صافى الربح				
			٤٤٥٠٠٠	٤٤٥٠٠٠

١- إثبات مصروفات التأمين التى تخص الفترة.

٢- إثبات مصاريف الفوائد عن السنة.

٣- إثبات قيمة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة خلال الفترة.

٤- إثبات مصاريف إهلاك المبانى عن الفترة.

٥- إثبات مصاريف إهلاك الأثاث عن بالفترة.

٦- إثبات المصاريف البيعية المستحقة.

٧- تسجيل الإيجارات المكتسبة عن السنة المالية.

٨- تحميل تكلفة شراء البضاعة المباعة بقيمة مخزون أول الفترة والمشتريات وتكاليف النقل للداخل.

٩- تحويل حساب مردودات ومسموحات المشتريات وحساب الخصم على المشتريات إلى حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة، وإثبات مخزون آخر المدة.

٨٦٠٠٠٠	١٢٠٢٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠	٧٧٢٠٠٠
٥٠٠٠		٥٠٠٠			
٣٠٠٠		٣٠٠٠			
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
٨٠٠٠		٨٠٠٠			
١٠٠٠٠					
٥٠٠٠		٥٠٠٠			
	٣٠٠٠				٣٠٠٠
	٣٠٠٠		٣٠٠٠		
٢٥٢٠٠٠		٢٥٢٠٠٠			
٦٨٠٠٠				٦٨٠٠٠	
		٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠
١٢٢١٠٠٠	١٢١١٠٠٠	٤٣٣٠٠٠	٤٣٣٠٠٠	٨٢٨٠٠٠	٨٢٨٠٠٠

يتضح من ورقة العمل السابقة أنه فى حالة الرغبة فى توسيط حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة فإن هذا الحساب سيظهر فى نهاية ورقة العمل.

وسيجعل هذا الحساب مدينا بالعناصر التالية :

	جنيه
مخزون أول الفترة ويبلغ	٦٠٠٠٠
المشتريات	٢٦٤٠٠٠
تكاليف النقل للداخل	٦٠٠٠
المجموع	٣٣٠٠٠٠

كما ستجعل تلك الحسابات دائنة فى ورقة العمل وبالتالى ستقفل ولن يظهر لها رصيد فى ميزان المراجعة بعد التسويات.

كما سيجعل حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة دائناً بالعناصر التالية :

	جنيه
مردودات ومسموحات المشتريات	٧٤٠٠
خصم نقدى مكتسب على المشتريات	٢٦٠٠
مخزون آخر المدة	٦٨٠٠٠
المجموع	٧٨٠٠٠

وستجعل هذه الحسابات مدينة فى ورقة العمل، وبالتالى سيقفل كل من حساب مردودات ومسموحات المشتريات، وحساب الخصم المسموح به على المشتريات، وسيظهر حساب لمخزون آخر المدة فى ورقة العمل لأنه لم يكن موجوداً قبل ذلك.

٥- اعداد قيود التسوية وتصوير الحسابات الختامية وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات :

تكون الخطوة التالية بعد إعداد ورقة العمل هى إعداد قيد التسوية المركزى لإثبات جميع التسويات التى تم إجراؤها فى ورقة العمل، ثم بعد ذلك تصوير الحسابات الختامية من المعلومات الواردة بورقة العمل. وأخيرا إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، وسنوضح كيفية القيام بكل خطوة من هذه الخطوات فى الصفحات التالية.

٥-أ- إعداد قيد التسوية المركزى :

يتوقف قيد التسوية المركزى الذى ينبغى إجراؤه على شكل ورقة العمل المستخدمة وعلى ما إذا كانت المنشأة تستخدم حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة أم لاتستخدم هذا الحساب، عموما فإنه فى حالة عدم إستخدام حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة فإن قيد التسوية المركزى يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة ...

			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
٣٠٠٠			حـ/ إيجارات غير مكتسبة	
٣٠٠٠			حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	
٥٠٠٠			حـ/ مصروفات التأمين	
٣٠٠٠			حـ/ مصاريف الفوائد	
٨٠٠٠			حـ/ مصاريف مواد التعبئة والتغليف	
١٠٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك المبانى	
٥٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك أثاث	
			إلى مذكورين	
	٥٠٠٠		حـ/ تأمينات غير مستنفذة	
	٨٠٠٠		حـ/ مواد التعبئة والتغليف	
	١٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك مبانى	
	٥٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك أثاث	
	٣٠٠٠		حـ/ فوائد مستحقة	
	٣٠٠٠		حـ/ مرتبات بيعية مستحقة	
	٣٠٠٠		حـ/ إيجارات مكتسبة	
			إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.	

أما إذا كانت المنشأة تستخدم حساب لتحديد تكلفة شراء البضاعة المباعة فإن قيد التسوية المركزى يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

مدين	دائن		البيان	التاريخ
			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
٣٠٠٠			حـ/ إيجارات غير مكتسبة	
٧٤٠٠			حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	
٢٦٠٠			حـ/ خصم نقدى على المشتريات	
٣٠٠٠			حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	
٥٠٠٠			حـ/ مصروفات التأمين	
٣٠٠٠			حـ/ مصروفات الفوائد	
٨٠٠٠			حـ/ مصاريف مواد التعبئة والتغليف	
١٠٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
٥٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك أثاث	
٣٣٠٠٠٠			حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
٦٨٠٠٠			حـ/ مخزون آخر الفترة	
			إلى مذكورين	
	٥٠٠٠		حـ/ تأمينات غير مستنفذة	
	٨٠٠٠		حـ/ مواد التعبئة والتغليف	
	٦٠٠٠٠		حـ/ مخزون البضاعة ١/١	
	١٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك مبانى	
	٥٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك أثاث	
	٢٦٤٠٠٠		حـ/ المشتريات	
	٦٠٠٠		حـ/ تكاليف نقل للداخل	
	٣٠٠٠		حـ/ فوائد مستحقة	
	٣٠٠٠		حـ/ مرتبات بيعية مستحقة	
	٣٠٠٠		حـ/ إيجارات مكتسبة	
	٧٨٠٠٠		حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
			إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.	

٥-ب- إعداد الحسابات الختامية

توفر ورقة العمل المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الختامية كما سبق أن ذكرنا. وتعد هذه الحسابات إما فى صورة قائمة واحدة أو فى صورة حسابات مستقلة أحدهما للمتاجرة، والآخر للأرباح والخسائر، وسنقوم بإعداد هذين النموذجين للحسابات الختامية فيما يلى :

أولا- الحساب الختامى فى صورة قائمة شاملة

ويعتبر إعداد الحساب الختامى فى صورة قائمة شاملة تسمى «قائمة الدخل» هو النموذج المطلوب في مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ كمايلى:

منشأة الصالون الأحمر التجارية

قائمة الربح (الدخل)

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩

	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
إجمالى المبيعات				٤٣٠٠٠٠
يطرح منه :				
مردودات ومسموحات المبيعات			٨٨٠٠	
الخصم المسموح به على المبيعات			١٢٠٠	١٠٠٠٠
صافى المبيعات				٤٢٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة				
مخزون أول يناير ١٩٩٩			٦٠٠٠٠	
مشتريات		٢٦٤٠٠٠		
يطرح منها :				
مردودات ومسموحات مشتريات	٧٤٠٠			
خصم نقدى على المشتريات	٢٦٠٠	١٠٠٠٠		
بعده		٢٥٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠

البيان			
ما قبله	٢٥٤٠٠	٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠
يضاف:			
تكاليف نقل للداخل	٦٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	
صافى تكلفة البضاعة المشتراة		٣٢٠٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع		(٦٨٠٠٠)	
يطرح منها :		٢٥٢٠٠٠	
تكلفة المخزون الموجود فى ٣١/١٢/٩٩			
تكلفة شراء البضاعة المباعة			
مصاريف بيع وتوزيع			
مصاريف إعلان	٩٠٠٠		
عمولة مبيعات	٦٠٠٠		
مرتبات وأجور عمال البيع	٥٥٠٠٠		
مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	٨٠٠٠	٧٨٠٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة			(٣٣٠٠٠٠)
مجمل الربح			٩٠٠٠٠
يضاف إليه : ايرادات أخرى			
ايجارات مكتسبة			٣٠٠٠
مجموع الإيرادات			٩٣٠٠٠
مصاريف إدارية ومالية			
مرتبات إدارية		٢٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك مبانى الإدارة		١٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك أثاث		٥٠٠٠	
مصاريف تأمين		٥٠٠٠	
مصاريف فوائد		٣٠٠٠	(٤٣٠٠٠)
صافى الربح			٥٠٠٠٠

ثانيا – إعداد الحسابات الختامية فى حسابين مستقلين:

تظهر الحسابات الختامية فى هذه الحالة فى حسابين مستقلين أحدهما لتوضيح نتيجة المتاجرة، ويحول رصيده إلى القائمة الثانية التى توضح صافى الربح، وتظهر هاتين القائمتين للحالة المعروضة هنا على الصورة التالية :

منشأة الصالون الأحمر التجارية

حساب المتاجرة عن

السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

المبلغ	المبلغ	البيان	المبلغ	المبلغ	البيان
	٦٠٠٠٠	مخزون أول الفترة	٤٣٠٠٠٠		إجمالى المبيعات
		٢٦٤٠٠٠ مشتريات			يطرح منه :
		يطرح منها		٨٨٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
		٧٤٠٠ مردودات ومسموحات	١٠٠٠٠	١٢٠٠	الخصم المسموح به على المبيعات
		٢٦٠٠ خصم على المشتريات ١٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠		صافى المبيعات
		٢٥٤٠٠٠ صافى المشتريات			
		يضاف : تكاليف نقل ٦٠٠٠			
	٢٦٠٠٠٠	صافى تكلفة البضاعة المشتراه			
٣٢٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			
٦٨٠٠٠		يطرح مخزون آخر الفترة			
٢٥٢٠٠٠		تكلفة شراء البضاعة المباعة			
		مصاريف بيع وتوزيع :			
	٩٠٠٠	مصاريف إعلان			
	٦٠٠٠	عمولة مبيعات			
	٥٥٠٠٠	مرتبات وأجور عمال البيع			
٧٨٠٠٠	٨٠٠٠	مواد تعبئة وتغليف			
٣٣٠٠٠٠		تكلفة البضاعة المباعة			
٩٠٠٠٠		مجمل الربح (محول إلى حساب أ.خ)			
٤٢٠٠٠٠			٤٢٠٠٠٠		

منشأة الصالون الأحمر التجارية
حساب الأرباح والخسائر عن
السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	تفصيلي	إجمالي	البيان	تفصيلي	إجمالي
مصاريف إدارية ومالية			مجمل الربح (محول من	٩٠٠٠٠	
مصاريف مرتبات إدارية	٢٠٠٠٠		حساب المتاجرة)		
مصاريف اهلاك مبانى الإدارة	١٠٠٠٠		يضاف إليه :		
مصاريف إهلاك أثاث الإدارة	٥٠٠٠		إيجارات مكتسبة اخرى	٣٠٠٠	
مصاريف تأمين	٥٠٠٠		مجموع الإيرادات		٩٣٠٠٠
مصاريف فوائد	٣٠٠٠				
		٤٣٠٠٠			
صافى الربح		٥٠٠٠٠			
		٩٣٠٠٠			٩٣٠٠٠

٦- إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات

تتلخص أبسط طريقة لأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى فتح حساب يسمى ملخص قائمة الدخل تقفل فيه جميع حسابات الإيرادات والمصروفات، وذلك على النحو التالى :

دفتر اليومية   صفحة رقم ...

مدين	دائن		البيان	التاريخ
			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
٤٣٠٠٠٠			حـ/ المبيعات	
٧٤٠٠			حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	
٢٦٠٠			حـ/ خصم نقدى على المشتريات	
٣٠٠٠			حـ/ إيجارات مكتسبة	
٦٨٠٠٠			حـ/ مخزون آخر الفترة	
			إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
	٥١١٠٠٠		إقفال حسابات الايرادات المختلفة، واثبات مخزون آخر المدة.	
٤٦١٠٠٠			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	٩٩/١٢/٣١
			إلى مذكورين	
	٦٠٠٠٠		حـ/ مخزون البضاعة ١/١	
	٨٨٠٠		حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	١٢٠٠		حـ/ خصم مسموح به على المبيعات	
	٢٦٤٠٠٠		حـ/ المشتريات	
	٦٠٠٠		حـ/ تكاليف نقل للداخل	
	٩٠٠٠		حـ/ مصاريف إعلان	
	٦٠٠٠		حـ/ عمولة المبيعات	
	٥٥٠٠٠		حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	
	٢٠٠٠٠		حـ/ مرتبات ادارية	
	٥٠٠٠		حـ/ مصاريف التأمين	
	٣٠٠٠		حـ/ مصاريف الفوائد	
	٨٠٠٠		حـ/ مصاريف مواد التعبئة وتغليف	
	١٠٠٠٠		حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
	٥٠٠٠		حـ/ مصاريف إهلاك اثاث	
			إقفال حسابات المصروفات المختلفة فى حساب النتيجة.	

٥٠٠٠٠		من حـ/ ملخص قائمة الدخل	٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ جارى صاحب المنشأة	
		تحويل رصيد حساب النتيجة إلى حساب جارى صاحب المنشأة.	
٥٠٠٠٠		من حـ/ جارى صاحب المنشأة	
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	
		إقفال حساب المسحوبات فى حساب جارى صاحب المنشأة.	

ويناسب هذا الأسلوب فى الإقفال حالة عدم توسيط حساب تكلفة شراء البضاعة المباعة، أما فى حالة توسيط حساب لتكلفة شراء البضاعة المباعة فان قيود الإقفال ستظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية　　　　　　　　صفحة رقم ...

		من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
٤٣٠٠٠٠		حـ/ المبيعات	
٣٠٠٠		حـ/ الإيجارات المكتسبة	
	٤٣٣٠٠٠	إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
		اقفال حسابات الإيرادات فى حساب النتيجة.	
٣٨٣٠٠٠		من حـ/ ملخص قائمة الدخل	٩٩/١٢/٣١
		إلى مذكورين	
	٨٨٠٠	حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	١٢٠٠	حـ/ خصم مسموح به على المبيعات	
	٩٠٠٠	حـ/ مصاريف إعلان	
	٦٠٠٠	حـ/ عمولة المبيعات	
	٥٥٠٠٠	حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	
	٢٠٠٠٠	حـ/ مرتبات ادارية	
	٥٠٠٠	حـ/ مصاريف تأمين	
	٣٠٠٠	حـ/ مصاريف الفوائد	
	٨٠٠٠	حـ/ مصاريف مواد التعبئة وتغليف	
	١٠٠٠٠	حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
	٥٠٠٠	حـ/ مصاريف إهلاك اثاث	
	٢٥٢٠٠٠	حـ/ تكلفة شراء البضاعة المباعة	
		إقفال حسابات المصروفات المختلفة فى حساب النتيجة.	

ويقفل رصيد حساب النتيجة ورصيد حساب المسحوبات بنفس الطريقة الخاصة بالحالة السابقة. وفى حالة إعداد الحسابات الختامية فى صورة حسابين أحدهما للمتاجرة والآخر للارباح والخسائر يكون من الضرورى إثبات ذلك فى دفتر اليومية عند إعداد قيود الإقفال. وذلك على النحو التالى :

٤٣٠٠٠٠			من حـ/ المبيعات	٩٩/١٢/٣١
	٤٣٠٠٠٠		إلى حـ/ المتاجرة	
			إقفال حسابات المبيعات فى حساب المتاجرة.	
			من حـ/ المتاجرة	٩٩/١٢/٣١
١٠٠٠٠			إلى مذكورين	
	٨٨٠٠		حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	
	١٢٠٠		حـ/ خصم مسموح به على المبيعات	
			إقفال مردودات ومسموحات وخصومات المبيعات فى حساب المتاجرة.	
٤٠٨٠٠٠			من حـ/ المتاجرة	٩٩/١٢/٣١
			إلى مذكورين	
	٦٠٠٠		حـ/ مخزون البضاعة ١/١	
	٢٦٤٠٠٠		حـ/ المشتريات	
	٦٠٠٠		حـ/ تكاليف نقل للداخل	
	٩٠٠٠		حـ/ مصاريف إعلان	
	٦٠٠٠		حـ/ عمولة مبيعات	
	٥٥٠٠٠		حـ/ مرتبات وأجور عمال البيع	
	٨٠٠٠		حـ/ مصاريف مواد التعبئة والتغليف	
			إقفال العناصر المدينة المرتبطة بتكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة.	
			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
٧٤٠٠			حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	
٢٦٠٠			حـ/ خصم نقدى على المشتريات	
٦٨٠٠٠			حـ/ مخزون آخر الفترة	
			إلى حـ/ المتاجرة	
١٦٨٠٠٠			من حـ/ المتاجرة	٩٩/١٢/٣١
	١٦٨٠٠٠		إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
			إقفال رصيد حساب المتاجره وتحويله إلى حساب الأرباح والخسائر.	
٣٠٠٠			من حـ/ الإيجارات المكتسبة	٩٩/١٢/٣١
	٣٠٠٠		إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
			اقفال حساب الإيجارات المكتسبة وتحويل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر.	

٤٣٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	٩٩/١٢/٣١
		إلى مذكورين	
	٢٠٠٠٠	حـ/ مرتبات إدارية	
	٥٠٠٠	حـ/ مصروفات تأمين	
	٣٠٠٠	حـ/ مصاريف فوائد	
	١٠٠٠٠	حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
	٥٠٠٠	حـ/ مصاريف إهلاك أثاث	
		إقفال حسابات المصروفات فى حساب النتيجة.	
٥٠٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر	٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ جارى صاحب المشروع	
		إقفال حساب الارباح والخسائر وتحويل رصيده إلى حساب جارى صاحب المنشأة.	
٥٠٠٠		من حـ/ جارى صاحب المنشأة	٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	
		إقفال حساب المسحوبات فى الحساب الجارى	

٧- إعداد الميزانية العمومية

تكون آخر خطوة فى الدورة المحاسبية هى إعداد الميزانية العمومية، وتوفر ورقة العمل جميع المعلومات المطلوبة لتصوير الميزانية العمومية. وتعد الميزانية العمومية أما فى صورة تقرير مالى أو قائمة، أو تعد فى صورة حساب، ونوضح فيما يلى الميزانية العمومية للحالة المعروضة هنا فى هاتين الصورتين :

أ- الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى:

> **ويعتبر إعداد الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى هو النموذج المطلوب فى مصر وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية البسيطة.**

الميزانية العمومية فى صورة تقرير مالى:

منشأة الصالون الأحمر التجارية

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

أولا – الأصول

	جنيه	جنيه	جنيه
(١) أصول متداولة (قصيرة الآجل)			
نقدية			٩٦٠٠٠
عملاء			٩١٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة			١٠٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف			٨٠٠٠
مخزون			٦٨٠٠٠
			٢٧٣٠٠٠
(٢) أصول طويلة الاجل			
أراضى		٣٠٠٠٠٠	
مبانى	٢٠٠٠٠٠		
– مجمع إهلاك مبانى	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	
اثاث	٥٠٠٠٠		
– مجموع إهلاك أثاث	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠
مجموع الأصول			٧٤٨٠٠٠

ثانيا الخصوم (الألتزامات وحقوق الملكية)

	جنيه
(١) الألتزامات :	
موردون	١١٠٠٠٠
إيجارات غير مكتسبة	٣٠٠٠
فوائد مستحقة	٣٠٠٠
بعده	١١٦٠٠٠

ماقبله		١١٦٠٠٠	
مرتبات بيعية مستحقة		٣٠٠٠	
قرض		٢٠٠٠٠	١٣٩٠٠٠
(٢) حقوق الملكية			
رأس المال		٥٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٦٤٠٠٠		
+ أرباح العام	٥٠٠٠٠		
	١١٤٠٠٠		
– المسحوبات	٥٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٦٠٩٠٠٠
مجموع الخصوم			٧٤٨٠٠٠

ب– الميزانية العمومية فى صورة حساب

تظهر الميزانية العمومية فى صورة حساب للحالة المعروضة هنا على النحو التالى

منشأة الصالون الأحمر التجارية
الميزانية العمومية
فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الأصول				الخصوم			
(١) أصول قصيرة الأجل				(١) الالتزامات			
نقدية		٩٦٠٠٠		موردون		١١٠٠٠٠	
عملاء		٩١٠٠٠		إيجارات غير مكتسبة		٣٠٠٠	
تأمينات غير مستنفذة		١٠٠٠٠		فوائد مستحقة		٣٠٠٠	
مواد تعبئة وتغليف		٨٠٠٠		مرتبات بيعية مستحقة		٣٠٠٠	١١٩٠٠٠
مخزون		١٨٠٠٠	٢٧٣٠٠٠	قرض			٢٠٠٠٠
(٢) أصول طويلة الاجل				(٢) حقوق الملكية			
أراضى		٣٠٠٠٠٠		رأس المال		٥٠٠٠٠٠	
مبانى	٢٠٠٠٠			حساب جار	٦٤٠٠٠		
– مجمع اهلاك	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠		+ أرباح العام	٥٠٠٠٠		
اثاث	٥٠٠٠٠				١١٤٠٠٠		
– مجمع اهلاك	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	– مسحوبات	٥٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٦٠٩٠٠٠
			٧٤٨٠٠٠				٧٤٨٠٠٠

وبصرف النظر عن شكل الميزانية فإنه يتم تبويب عناصرها إلى مجموعات رئيسية، حيث تنقسم الأصول إلى مجموعتين هما مجموعة الأصول قصيرة الأجل ومجموعة الأصول طويلة الأجل. وقد يضاف إلى هاتين المجموعتين من الأصول مجموعة أخرى تسمى الأصول الأخرى، وهى عبارة عن أصول لاتنتمى لمجموعة الأصول قصيرة الأجل ولا لمجموعة الأصول طويلة الأجل مثال ذلك حالة إمتلاك المنشأة لقطعة أرض غير مستغلة فى أعمال المشروع. وتنقسم الالتزامات أيضا إلى مجموعتين، المجموعة الأولى هى الإلتزامات قصيرة الأجل، والمجموعة الأخرى هى الإلتزامات طويلة الأجل. ويلى الالتزامات فى الميزانية حقوق الملكية بعد تعديلها بالأرباح المحققة خلال العام، وإستبعاد ما يكون المالك قد سحبه من المنشأة خلال العام.

ويساعد هذا التبويب النمطى للميزانية على سهولة قراءة وفهم عناصر الميزانية العمومية بواسطة من يقومون بإستخدامها. ويلاحظ أن الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) هى الأصول التى تكون قابلة للتحويل إلى نقدية خلال سنة أو خلال دورة التشغيل أيهما أطول. ويشير إصطلاح دورة التشغيل إلى متوسط الفترة الزمنية بين شراء البضاعة وتحويل هذه البضاعة مرة أخرى إلى نقدية. ويتم ترتيب هذه الأصول فى الميزانية العمومية وفق سرعة تحويلها إلى نقدية بمعنى أن الأصول التى تكون قابلة للتحول إلى نقدية بسرعة توضع أولاً، ومن الطبيعى أن الأصول طويلة الأجل هى تلك الأصول التى تستخدمها المنشأة فى أعمالها ولاتحتفظ بها المنشأة بغرض إعادة بيعها.

ومن ناحية أخرى فإن الإلتزامات قصيرة الأجل هى الإلتزامات التى يتطلب سدادها إستخدام أصول قصيرة الأجل، أو أن سدادها سيترتب عليه خلق إلتزامات قصيرة الأجل أخرى مثال ذلك الموردين وأوراق الدفع والمصروفات المستحقة. ومن الطبيعى أنه إذا لم يكن سداد الإلتزام يتطلب استخدام أصول قصيرة الأجل أو خلق التزامات قصيرة الأجل اخرى فإنه

سيدرج ضمن الإلتزامات طويلة الأجل مثال ذلك القروض التى تستحق على آجال طويلة.

ويطلق على الفرق بين الأصول قصيرة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل اصطلاح رأس المال العامل. كما أن العلاقة بين الأصول قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل يطلق عليها إصطلاح معدل التداول. وسيتعرض دارس المحاسبة لدراسة هذه الأمور بالتفصيل فى مراحل متقدمة من الدراسة.

ويتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩) ، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، عرض الأصول والإلتزامات المتداولة، كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، وبصفة خاصة الميزانية العمومية وقائمة الدخل. وتظهر الميزانية العمومية المعدة وفق معايير المحاسبة المصرية والواردة بملحق قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ على الصورة التالية:

الأصول طويلة الأجل

	التكلفة	الإهلاك	الصافي
	جنيه	جنيه	جنيه
أراضي	٣٠٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠٠
مباني	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
أثاث	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مجموع الأصول طويلة الأجل	٥٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠

الأصول المتداولة

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون	٦٨٠٠٠		
مواد تعبئة وتغليف	٨٠٠٠		
تأمينات غير مستنفذة	١٠٠٠٠		
عملاء	٩١٠٠٠		
نقدية	٩٦٠٠٠		
مجموع الأصول المتداولة		٢٧٣٠٠٠	
الالتزامات المتداولة			
موردون	١١٠٠٠٠		
مرتبات بيعيه مستحقة	٣٠٠٠		
فوائد مستحقة	٣٠٠٠		
إيجارات مستحقة	٣٠٠٠		
مجموع الالتزامات المتداولة		١١٩٠٠٠	
رأس المال العامل			١٥٤٠٠٠
اجمالي الاستثمار			٦٢٩٠٠٠

سيتم تمويله على النحو التالي

حقوق الملكية			
رأس المال		٥٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٦٤٠٠٠		
+ أرباح العام	٥٠٠٠٠		
	١١٤٠٠٠		
- المسحوبات	٥٠٠٠		
		١٠٩٠٠٠	
مجموع حقوق الملكية			٦٠٩٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل			
قرض			٢٠٠٠٠
اجمالى تمويل رأس المال العامل والأصول طويلة الأجل			٦٢٩٠٠٠

واضح من القائمة السابقة أن معاييرالمحاسبة المصرية أخذت بأسلوب ترتيب الأصول على أساس وضع الأصول طويلة الأجل أولاً ثم تحديد رأس المال العامل وإضافته على الأصول طويلة الأجل للوصول إلى إجمالى الاستثمار فى المنشأة، ويختص الجانب الآخر من الميزانية بتوضيح كيفية تمويل الاستثمار عن طريق حقوق الملكية والإلتزامات طويلة الأجل.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية
على الفصل الثالث عشر

أولاً – الأسئلة النظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

١- بين عناصر الإيرادات والمصروفات الرئيسية فى المنشآت التجارية.

٢- ما هى الأشكال الشائعة المستخدمة لإعداد الحسابات الختامية؟ وضح أسباب تفضيل أحدهما عن الآخر.

٣- إشرح كيف يمكن إستخدام ورقة العمل فى إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية.

٤- بين إجراءات إستكمال الدورة المحاسبية بإستخدام ورقة العمل فى حالة فتح حساب لتكلفة البضاعة المباعة.

٥- إشرح كيف يمكن إعداد قيد التسوية المركزى فى حالة إستخدام حساب لتكلفة البضاعة المباعة وفى حالة عدم إستخدام هذا الحساب.

٦- بين كيف يمكن إعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية والصناعية.

٧- ماهى العناصر الرئيسية للأصول والخصوم التى تظهر فى الميزانية؟

٨- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- تدرج مصروفات البيع والتوزيع ضمن تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.
- يكون هناك أولوية فى إسترداد بعض المصروفات فى المنشآت التجارية، ولهذا ينبغى تقسيم قائمة الدخل إلى حسابين لأخذ هذه الألوية فى الإعتبار.
- يعتبر الخصم النقدى المفقود على المشتريات جزء من تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.

- تعتبر مسموحات ومردودات المبيعات جزء من تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.
- لايؤثر إستخدام حساب لتكلفة البضاعة المباعة على قيد التسوية المركزى المعد من واقع ورقة العمل بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية.
- لاتختلف الأصول قصيرة الاجل عن الأصول طويلة الأجل.
- تحتفظ المنشأة بالأصول قصيرة الأجل لإستخدامها فى العمل والأنتاج وليس بغرض البيع.
- تعتبر تكلفة النقل للداخل جزء من تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت التجارية.
- ليس من الضرورى القيام بأى تسويات فى نهاية الفترة المحاسبية فى المنشآت التجارية.
- لايختلف إصطلاح رأس المال العامل فى المحاسبة على إصطلاح رأس مال الملاك.

ثانيا – تطبيقات عملية

التطبيق الأول

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة النجاح التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
١٦٠٠٠		نقدية
٦٨٠٠٠		عملاء
١٤٤٠٠٠		مخزون أول الفترة
٥٦٨٠		مهمات مكتبية
٢١٦٠		تأمينات غير مستنفذة
٨٠٠٠٠		أراضى
٢٠٠٠٠٠		مبانى
	٢٠٠٠٠	مجمع إهلاك مبانى
٤٨٠٠٠		تركيبات مكتبية
	٩٦٠٠	مجمع إهلاك تركيبات مكتبية
	٩٣٦٤٠	موردون
	٣٢٠٠٠٠	رأس المال
٣٠٠٠٠		مسحوبات
	٧٩١٠٠٠	مبيعات
١٦٠٠٠		مردودات ومسموحات مبيعات
٤٦٤٠٠٠		مشتريات
	٨٠٠٠	مردودات ومسموحات مشتريات
	٣٣٦٠	خصم نقدى على المشتريات
١٩٢٨٠		تكاليف النقل للداخل
٢٥٠٢٠		عمولة مبيعات
٧٠٠٠		مصاريف تسليم بضاعة للعملاء
٥٠٠٠٠		أجور ومرتبات إدارية
٦٨٤٦٠		أجور ومرتبات بيعية
٢٠٠٠		ضرائب عقارية على المبنى
١٢٤٥٦٠٠	١٢٤٥٦٠٠	

فاذا علمت :

١- تبلغ قيمة المخزون الموجود فى أخر السنة المالية طبقا للجرد الفعلى للمخازن ١١٦٠٠٠ جنيه.

٢- هناك ضرائب عقارية مستحقة على المنشأة وتخص العام الحالى قدرها ٣٦٠٠ جنيه.

٣- يبلغ رصيد المهمات المكتبية الموجودة فى نهاية السنة المالية ١٩٨٠ جنيه.

٤- يبلغ إهلاك المبانى ٤٪ وإهلاك التركيبات ١٠٪ على أساس القسط الثابت للإهلاك.

٥- تبلغ التأمينات المستنفذة خلال الفترة ٥٦٠جنيه.

المطلوب : إعداد ورقة العمل لهذه المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١، وإعداد قيد التسوية المركزى وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات.

التطبيق الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة الإخلاص التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

مدين	دائن	إسم الحساب
جنيه	جنيه	
١٠٠٠٠		نقدية
٣٨٠٠٠		عملاء
٨٠٠٠٠		مخزون أول الفترة
٢٠٠٠		تأمينات غير مستنفذة
٩٠٠		مهمات مكتبية
١٧٥٠٠		أراضى
٥٠٠٠٠		مبانى
	١٠٠٠٠	مجمع إهلاك مبانى
	٤٠٠٠٠	أوراق دفع
	٣٠٠٠٠	موردون
	١٠٠٠٠٠	رأس المال
١٥٦٠٠		مسحوبات
	٣٢٩٠٠٠	مبيعات
٢١٠٠٠		مردودات ومسموحات مبيعات
٨٠٠٠		خصم مسموح به على المبيعات
٢١٥٥٠٠		مشتريات
٤٥٨٥٠٠	٥٠٩٠٠٠	بعده

البيان		
ماقبله	٥٠٩٠٠٠	٤٥٨٥٠٠
مردودات ومسموحات المشتريات	١١٥٠٠	
خصم نقدى على المشتريات	٤٠٠٠	
تكاليف النقل للداخل		٥٠٠٠
مصاريف إعلان		٢٢٥٠٠
عمولة مبيعات		١٠٠٠٠
مرتبات بيعية		٨٠٠٠
مرتبات إدارية		١٧٠٠٠
مصاريف إدارية متنوعة		٣٥٠٠
	٥٢٤٥٠٠	٥٢٤٥٠٠

فإذا علمت :

١- المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى وأن مخزون آخر المدة طبقا للجرد والتقييم بلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.

٢- يبلغ إهلاك المبانى ٤٪ سنويا على أساس أن حياتها ٢٥ سنة.

٣- تبلغ التأمينات غير المستنفذة فى نهاية السنة المالية ٧٥٠ جنيه.

٤- تقدر المهمات المكتبية غير المستهلكة بمبلغ ٤٠٠ جنيه فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٥- هناك مرتبات إدارية مستحقة فى نهاية السنة المالية تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

والمطلوب :

إعداد ورقة العمل لهذه المنشأة مع توسيط حساب لتكلفة البضاعة المباعة وإعداد قيد التسوية المركزى، وإعداد القوائم فى صورة تقارير مالية وإعداد قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى نهاية السنة المالية.

التطبيق الثالث :

فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ والمستخرجة من دفاتر منشأة الياسمين التجارية:

	مدين	دائن
مبيعات ومشتريات	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
مردودات ومسموحات	٢٠٠٠	٣٠٠٠
خصم نقدى	٣٠٠٠	٥٠٠
تكلفة نقل للداخل	٤٠٠٠	—
سيارات بيع وتوزيع	٩٥٠٠٠	
خصم نقدى مفقود	١٣٠٠	
مخزون أول الفترة	٦٠٠٠٠	

فإذا علمت أن مخزون آخر السنة المالية طبقا للجرد الفعلى للمخازن ٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

١- اعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة.

٢- تصوير حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الرابع :

فيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة حسام وياسر التجارية فى نهاية سنة ١٩٩٩.

٢٥٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع البضاعة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٣٤٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات ٢٥٠٠٠٠ جنيه نقل للداخل، ٤٠٠٠٠٠ جنيه موردون، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٧٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ١٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب على المشتريات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ١٠٠٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات معارض، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف بيعية مستحقة، ١٥٠٠٠ جنيه مصاريف ديون مشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ٢٥٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك سيارات، ٤٠٠٠٠ جنيه عمولات مكتسبة،

٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٤٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ١٠٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به.

فإذا علمت أن هناك بعض البضاعة قد تعرضت للتلف أثناء العام تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه وأن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى وأن قيمة مخزون آخر المدة تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : إعداد حساب المتاجرة لهذه المنشأة فى صورة مقبولة

التطبيق الخامس :

فيمايلى ورقة عمل جزئية، المطلوب : استكمال خانتى ميزان المراجعة قبل التسويات فيها والعناصر الناقصة فى التسويات والميزان بعد التسويات.

	ميزان مراجعة قبل التسوية		التسويات		ميزان مراجعة بعد التسوية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
إيجار مقدم				٢٤٠٠	٣٦٠٠	
فوائد دائنة مستحقة			٣٢٥٠		٣٢٥٠	
نقل للداخل				١٢٠٠		
مشتريات				٤٠٥٠٠		
تكلفة البضاعة المباعة			٣٩٠٠٠		٣٩٠٠٠	
مخزون نهاية الفترة			؟		؟	
أجور مستحقة				٣٠٠٠		؟
الأجور			؟		٣٥٠٠٠	

التطبيق السادس :

فيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر شركة الياسمين التجارية: ١٩٥٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٦٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ١٥٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ١٥٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للداخل، ١٠٠٠٠ جنيه تكاليف النقل للخارج، ٢٥٠٠٠ جنيه

مسموحات مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ٣٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٣٥٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٢٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ١٥٠٠٠٠ جنيه مخزون أول المدة ٢٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بالتكلفة، ٢٥٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بسعر السوق، ٢٥٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات.

المطلوب :

تصوير حساب المتاجرة بصورة توضح تكلفة البضاعة المباعة وتحديد نسبة مجمل الربح، وإعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تكلفة البضاعة المباعة.

التطبيق السابع :

أ - فيما يلى بعض الأرصدة والبيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر شركة الزهور التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ : ٣٩٠٠٠٠٠ مبيعات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٣٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات ٣٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٢٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للخارج ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٦٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات ٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب ٤٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مخزون أول المدة ٤٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بالتكلفة، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مخزون آخر المدة بسعر السوق، ٥٠٠٠٠ جنيه عمولة مبيعات.

المطلوب : إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات التكلفة البضاعة المباعة، وتصوير حساب المتاجرة فى صورة توضح تلك التكلفة وتحديد نسبة مجمل الربح.

ب- فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة حسام التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١: ١٥٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٥٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٨٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٥٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ١٠٠٠٠٠ مردودات مبيعات، ٥٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى

مسموح به، ٧٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٧٥٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٢٥٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب، ٧٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود، ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف بيع وتوزيع، ٥٠٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان، ٦٠٠٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٤٠٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية ١٠٠٠٠ جنيه إيجارات مكتسبة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات متنوعة.

فإذا علمت أن مخزون آخر المدة من البضاعة قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس التكلفة و١٥٠٠٠٠ جنيه على أساس قيمة الإحلال.

المطلوب : إعداد حساب المتاجرة عن سنة ١٩٩٩ بصورة توضح تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وتحديد نسبة مجمل الربح.

التطبيق الثامن :

فيمايلى بعض أرصدة ميزان المراجعة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ المستخرجة من دفاتر منشأة الياسمين التجارية :

	مدين	دائن
مخزون بضاعة	١٠٠٠٠	
مشتريات ومردودات	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠
مبيعات ومردودات	٥٠٠٠	٩٠٠٠٠
مسموحات	٣٠٠٠	٢٠٠٠
خصم نقدى	٤٠٠٠	١٠٠٠
مصاريف نقل للخارج	١٨٠٠	
سيارات توزيع	١٦٥٠٠٠	
نقل للداخل	٢٠٠٠	

فإذا علمت أن :

مخزون آخر الفترة من الجرد الفعلى يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه

المطلوب : إعداد ورقة العمل الجزئية اللازمة لحساب تكلفة البضاعة المباعة وتحديد نسبه مجمل الربح.

التطبيق التاسع :

فيما يلى بعض الأرصدة التى أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة النجاح التجارية فى نهاية ١٩٩٩ :

٥٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٨٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة أول المدة، ٤٥٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات، ٢٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف نقل للداخل، ٦٠٠٠٠٠ جنيه موردين، ١٠٠٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات، ٩٠٠٠٠ جنيه مسموحات مشتريات، ١٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مكتسب على المشتريات، ١٥٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجله، ١٠٠٠٠٠ جنيه أثاث وتركيبات معارض، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف بيعية،١٥٠٠٠ جنيه مصاريف ديون مشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ١٥٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ٢٥٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك سيارات، ٤٠٠٠٠ جنيه عمولات مكتسبة، ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه مبيعات، ٢٤٠٠٠٠ جنيه مردودات مبيعات، ١٦٠٠٠٠ جنيه خصم نقدى مسموح به، ١٠٠٠٠٠ جنيه مسموحات مبيعات، ٦٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٤٠٠٠٠٠ جنيه سيارات توزيع البضاعة، ٨٠٠٠٠٠ جنيه نقدية.

فإذا عملت أن هناك بضاعة تعرضت للتلف أثناء العام بلغت قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى وأن قيمة مخزون آخر المدة تبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تصوير حساب المتاجرة عن سنة ١٩٩٩ فى صورة مقبولة.

الفصل الرابع عشر

إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية في المنشآت الصناعية

١ - مقدمة

تعرضنا حتى الآن لإستكمال الدورة المحاسبية فى كل من مشروعات الخدمات والمشروعات التجارية، وحتى يكتمل عرض موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى معظم أنواع المشروعات فإنه من الضرورى أن نتعرض لهذا الموضوع فى المنشآت الصناعية. وسيخصص هذا الفصل لمناقشة موضوع إستكمال الدورة المحاسبية فى المشروعات الصناعية الفردية التى يتحقق معظم إيرادها من تصنيع السلع وبيعها للعملاء. إن المشروع الصناعى يحصل على الخامات أو السلع نصف المصنوعة ويقوم ببعض العمليات الصناعية عليها أو يقوم بتجميعها وذلك حتى تصبح صالحة للبيع للعملاء. ويستخدم المشروع فى عملية التصنيع أو التجميع بالإضافة إلى المواد الخام والسلع نصف المصنوعة العمالة والتجهيزات الآلية والخدمات المختلفة اللازمة لإتمام عملية الإنتاج.

وينحصر الفرق بين المشروع التجارى والمشروع الصناعى فى أن المشروع التجارى يحصل على سلع جاهزة يقوم ببيعها وتحقيق الربح، أما المشروع الصناعى فيحصل على خامات وموارد يقوم بتصنيعها حتى تصبح سلع جاهزة ثم يقوم ببيعها وتحقيق الربح. لقد كانت تكلفة المبيعات فى المنشأة التجارية هى تكلفة السلع المشتراة بقصد البيع، أما فى المنشأة الصناعية فإن الأمر يستلزم تحديد تكلفة السلع المنتجة، ثم تحديد تكلفة الجزء المباع من تكلفة السلع المنتجة. وسنناقش فى هذا الفصل كيفية تحديد تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية، ثم نعرض بعد ذلك لكيفية إعداد القوائم المالية فى المنشآت الصناعية وإعداد قيود التسوية وقيود الإقفال فى هذا النوع من المنشآت باستخدام ورقة العمل. وستقتصر مناقشة هذه الموضوعات على المنشآت الفردية الصغيرة التى لايكون لديها نظام لمحاسبة التكاليف والتى تستخدم نظام الجرد الدورى تاركين موضوع المنشآت الصناعية التى تستخدم نظام الجرد المستمر لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة والتكاليف.

ويتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، بعنوان المخزون، تحديد عناصر تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية والمعالجة المحاسبية لتكلفة البضاعة المباعة. كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمعيار المحاسبى الدولى رقم (٥)، المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية.

٢- عناصر تكلفة الإنتاج فى المنشآت الصناعية

تتكون تكلفة الإنتاج فى أى منشأة صناعية من ثلاثة عناصر رئيسية هى المواد الأولية والسلع نصف المصنوعة المستخدمة فى الإنتاج، وتكلفة العمل اللازم للإنتاج والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى مثال ذلك تكلفة خدمات الأصول (الإهلاك) والإضاءة والتدفئة والوقود وغيرها من عناصر التكاليف الأخرى غير المواد والعمالة. ويجرى العرف المحاسبى على تقسيم هذه العناصر إلى قسمين : القسم الأول هو التكاليف المباشرة والقسم الثانى هو التكاليف غير المباشرة. والتكاليف المباشرة هى التى يكون من السهل تحديد نصيب المنتج منها أو هى التكاليف التى ترتبط بالإنتاج وجوداً وعدماً مثال ذلك المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج والأجور المتعلقة بعمال الإنتاج. ويلاحظ أن هناك بعض أنواع المواد الأولية التى لاترتبط مباشرة بالإنتاج مثال ذلك زيوت التشحيم ومواد النظافة، وهذا النوع من المواد يطلق عليه مواد غير مباشرة ويعتبر عنصراً من عناصر التكاليف غير المباشرة. كما أن هناك بعض عناصر العمالة أو الأجور التى لاترتبط مباشرة بالإنتاج مثال ذلك أجور الملاحظين والمشرفين الذين يشرفون على إنتاج أكثر من منتج، وهذه الأجور تعتبر أجور غير مباشرة تدرج ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة. وبالإضافة إلى المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة يوجد بعض عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى مثل إيجار المصنع والتأمين على الآلات وإهلاك وتكاليف صيانة الآلات وغير ذلك من عناصر التكاليف التى تكون العلاقة بينها وبين الإنتاج غير مباشرة، بمعنى أنه لايكون من السهل تحديد نصيب المنتج منها بطريقة مباشرة.

وعادة يطلق إصطلاح التكلفة الأولية على مجموع المواد المباشرة والأجور المباشرة المستخدمة فى الإنتاج. وتتحدد تكلفة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج على أساس ثمن شرائها الصافى بعد إستبعاد الخصم النقدى المكتسب فى حالة وجوده (المقابل النقدى لتكلفة المواد)، ويضاف إلى ذلك تكاليف النقل للداخل، والتأمين والمناولة والتخزين حتى تصبح تلك المواد قابلة للإستخدام فى العملية الصناعية. وفى ظل نظام المخزون الدورى ستتحدد قيمة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج عن طريق العلاقة بين مخزون أول المدة ومشتريات المواد ومخزون آخر المدة من المواد وذلك كما يتضح من الجدول التالى الذى يحدد تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج لشركة الدلتا الصناعية خلال سنة ١٩٩٩ :

شركة الدلتا الصناعية

قائمة تكلفة المواد المباشرة

عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون أول الفترة من المواد			٢٠٠٠٠٠
مشتريات مواد خام		٨٥٠٠٠٠	
– مردودات ومسموحات مشتريات مواد	٢٥٠٠٠		
– خصم نقدى على المشتريات	١٥٠٠٠	(٤٠٠٠٠)	
		٨١٠٠٠٠	
+ تكاليف نقل للداخل		٢٨٠٠٠	
تكلفة المشتريات من المواد			٨٣٨٠٠٠
تكلفة المواد الأولية المتاحة للإستخدام			١٠٣٨٠٠٠
ناقصا : مخزون آخر المدة من المواد الأولية			(١٥٠٠٠٠)
تكلفة المواد الأولية المستخدمة فى الإنتاج			٨٨٨٠٠٠

وتعتبر الأجور المباشرة هى العنصر الثانى للتكاليف فى المنشآت الصناعية، ويقصد بها كما سبق أن ذكرنا الأجور المتعلقة مباشرة بعملية الإنتاج مثل أجور عمال الغزل والنسيج وأجور عمال المنشار فى مصنع لانتاج الأثاث. وتشتمل الأجور المباشرة على ما يدفع للعمال من أجور نقدية ومايحصلون عليه من مزايا عينية وتأمينات إجتماعية، وغير ذلك من التكاليف المرتبطة بالعمل المباشر.

وتمثل التكاليف غير المباشرة العنصر الثالث لتكاليف الإنتاج فى المنشأة الصناعية، وهى العناصر الأخرى غير المواد المباشرة والأجور المباشرة مثال ذلك الإضاءة والتدفئة والوقود وإهلاك الآلات وغيرها مما يتطلب تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها عمليات تخصيص وتوزيع وغيرها.

وتمثل هذه العناصر الثلاثة تكاليف الإنتاج فى المنشآت الصناعية. وتظهر القائمة التى توضح هذه التكاليف على النحو التالى :

شركة الدلتا الصناعية

قائمة تكاليف الإنتاج عن السنة

المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

جنيه	
٨٨٨٠٠٠	مواد مستخدمة فى الإنتاج (راجع القائمة السابقة)
٤٨٢٠٠٠	أجور مباشرة
١٣٧٠٠٠٠	التكلفة الأولية
٢٣٠٠٠٠	التكاليف الصناعية غير المباشرة
١٦٠٠٠٠٠	إجمالى تكاليف الإنتاج (أو التكلفة الصناعية).

فاذا كان الإنتاج قد بدأ فى خلال الفترة المحاسبية ١٩٩٩ وإنتهى فى خلال نفس الفترة فان التكلفة السابقة ستكون بمثابة تكلفة الإنتاج التام، وسيتم تحديد تكلفة الوحدة منها، وستقسم هذه التكلفة بين عنصرين، تكلفة

الجزء المباع ويطلق عليها تكلفة البضاعة المباعة، والعنصر الآخر هو تكلفة الجزء غير المباع أو المخزون المتبقى فى نهاية السنة المالية، والذى سيرحل إلى الفترة القادمة.

وفى الحياة العملية ليس من المتصور أن يبدأ الإنتاج وينتهى فى نفس الفترة وإنما سيبدأ بعض الإنتاج فى فترة محاسبية وسينتهى فى فترة أخرى، معنى ذلك أن جزء من الإنتاج سيكون تحت التشغيل فى نهاية الفترة المحاسبية. وفى هذه الحالة لابد من إضافة تكاليف الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة باعتبار أن المصنع يبدأ بهذه التكاليف المرحلة من الفترة السابقة إلى تكاليف الإنتاج الخاصة بالفترة، على أن يستبعد من هذا المجموع تكاليف الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة، وذلك للوصول إلى تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة المحاسبية. فإذا فرضنا أن تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة فى شركة الدلتا التجارية كانت ١٢٠٠٠٠ جنيه وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة ١٨٠٠٠٠ جنيه فإن القائمة التى توضح تكلفة الإنتاج التام فى هذه الحالة تظهر على الصورة التالية :

شركة الدلتا الصناعية

قائمة تكاليف الإنتاج عن

السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه
تكلفة الإنتاج تحت التشغيل أول الفترة (١٩٩٩/١/١)		١٢٠٠٠٠
تكاليف الإنتاج خلال الفترة		
مواد مباشرة مستخدمة فى الإنتاج (راجع القائمة السابقة)	٨٨٨٠٠٠	
أجور مباشرة	٤٨٢٠٠٠	
التكلفة الأولية	١٣٧٠٠٠٠	
تكاليف صناعية غير مباشرة	٢٣٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
تكلفة الإنتاج الكلية		١٧٢٠٠٠٠

(بعده)

١٧٢٠٠٠٠	تكلفة الانتاج الكلية (ماقبله)
(١٨٠٠٠٠)	– تكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة (١٩٩٩/١٢/٣١)
١٥٤٠٠٠٠	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة.

وعن طريق حصر عدد الوحدات المنتجة إذا كانت تلك الوحدات نمطية يمكن تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة. وتكون المشكلة التالية هى تقسيم تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة بين تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة، وتكلفة المخزون المتبقى الذى سيرحل إلى الفترة القادمة، وذلك عن طريق أخذ المخزون من الإنتاج التام أول وآخر الفترة فى الاعتبار، فبفرض أن مخزون الإنتاج التام الذى كان موجودا أول المدة فى شركة الدلتا الصناعية بلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ومخزون آخر المدة من الإنتاج التام كان ٣٤٠٠٠٠ جنيه، فإن قائمة تحديد تكلفة تصنيع البضاعة المباعة ستظهر على الصورة التالية :

شركة الدلتا الصناعية

قائمة تحديد تكلفة تصنيع البضاعة

المباعة خلال السنة المنتهية

فى ١٩٩٩/١٢/٣١

٢٠٠٠٠٠	مخزون أول الفترة من الإنتاج التام
١٥٤٠٠٠٠	+ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٧٤٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المتاحة للبيع
٣٤٠٠٠٠	– مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام
١٤٠٠٠٠٠	تكلفة تصنيع البضاعة المباعة

وبعد الوصول إلى تكلفة تصنيع البضاعة المباعة يتم إضافة مصاريف البيع والتوزيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعه والتى سيتم مقابلتها بالمبيعات للوصول إلى مجمل الربح، ثم تستقطع باقى المصاريف الآخرى للوصول إلى صافى الربح كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التجارية. وعادة ما تعد جميع

الخطوات السابقة فى قائمة واحدة هى قائمة التكاليف، أو تعد فى صورة حساب يطلق عليه حساب التشغيل يبين تفاصيل مختلف العمليات حتى الوصول إلى تكلفة الإنتاج، ثم بعد ذلك تستكمل قائمة الدخل للوصول إلى الربح الصافى. أو يعد حساب للمتاجرة وحساب للأرباح والخسائر كما سنرى فى الجزء التالى.

٣- ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية

أن أول إجراء لإعداد الحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية يتمثل فى اعداد ميزان المراجعة للتحقق من صحة عمليات القيد والترحيل، وذلك حتى يمكن الإستمرار فى الخطوات التالية إستناداً إلى معلومات سليمة. وبعد إعداد ميزان المراجعة تعد ورقة العمل بنفس الأسلوب المستخدم فى المنشآت التجارية. ونعرض لكيفية إعداد الحسابات الختامية فى هذه الحالة باستخدام المثال التالى:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة وليد الصناعية فى ١٢/٣١/ ١٩٩٩

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٥٢٠٠٠		نقدية
١٢٦٠٠٠		عملاء
٨٠٠٠٠		أوراق قبض
١٢٠٠		تأمينات غير مستنفذة
١٠٠٠٠٠		إستثمارات قصيرة الاجل
٦٠٠٠٠		مخزون مواد أولية أول المدة
٨٥٠٠٠		مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة
٧٠٠٠٠		مخزون إنتاج تام اول المدة
١٠٠٠٠٠		أراضى
٢٠٠٠٠٠		مبانى المصنع
	٦٠٠٠٠	مجمع إهلاك مبانى
٣٠٠٠٠٠		آلات
	٧٥٠٠٠	مجمع إهلاك آلات
١١٧٤٢٠٠	١٣٥٠٠٠	بعده

ماقبله	١٣٥٠٠٠٠	١١٧٤٢٠٠
تركيبات معارض		١٢٠٠٠٠
مجمع إهلاك تركيبات	٤٠٠٠٠	
موردون	٢١٢٠٠٠	
أوراق دفع	٨٢٠٠٠	
قرض	٢٠٠٠٠٠	
رأس المال	٤٠٠٠٠٠	
حساب جارى صاحب المنشأة	٣٩٠٠٠	
مبيعات	١٢٤٤٠٠٠	
مردودات ومسموحات مبيعات		٤١٠٠٠
مشتريات مواد		٤٠٠٠٠٠
تكاليف نقل للداخل		٢٢٠٠٠
أجور مباشرة		٣٢٠٠٠٠
أجور غير مباشرة		١٠٠٠٠
مواد غير مباشرة		١٥٠٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة أخرى (أضاءة ، تأمين ، صيانة)		١٣٠٠٠٠
مصاريف بيعية وإعلانية		٨١٨٠٠
مصاريف إدارية		٣٢٠٠٠
مصاريف فوائد		٦٠٠٠
	٢٣٥٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠

فاذا علمت :

١- أن هناك أجور مباشرة مستحقة قدرها ١٥٠٠ جنيه وأجور غير مباشرة قدرها ٥٠٠ جنيه.

٢- يبلغ إهلاك المبانى ٢ ٪ والآلات والتركيبات ١٠ ٪ على أساس القسط الثابت.

٣- هناك تكاليف صناعية غير مباشرة مستحقة قدرها ١٠٠٠ جنيه.

٤- تبلغ فوائد القرض ١٢ ٪، وقد عقد فى أول العام الحالى لمدة ٣ سنوات وقد سددت الفائدة عن ربع سنة فقط.

٥- بلغت قيمة أرباح الأسهم (الإستثمارات المؤقتة) المعلن عنها ولم تحصل بعد ٧٥٠٠ جنيه.

٦- هناك مصاريف إدارية مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

٧- التأمينات غير المستنفذة الظاهرة بميزان المراجعة هى عبارة عن بوليصة تأمين عقدت فى بداية العام الماضى للتأمين على مبانى المصنع وقيمتها الإجمالية ١٨٠٠ جنيه.

٨- بلغت أرصدة مخزون آخر المدة طبقا للجرد الفعلى مايلى :

مواد أولية ٤٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تحت التشغيل ٥٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ١٦٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب : إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشأة بإستخدام ورقة العمل.

واضح من بيانات ميزان المراجعة أن أرصدة المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام الموجودة بالميزان هى أرصدة أول المدة كما ظهر حساب للمشتريات بالميزان، وقد أعطيت البيانات المتعلقة بالمخزون المتبقى من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام آخر المدة كملاحظات فى نهاية التمرين. كما يلاحظ أن عناصر التكاليف التى تحملتها المنشأة طوال السنة موجودة كأرصدة بالميزان وكل ذلك يشير إلى أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدورى، وهى الحالة التى سنعالجها هنا تاركين حالة استخدام نظام الجرد المستمر لمراحل متقدمة من دراسة المحاسبة[١].

ويشبه إعداد ورقة العمل فى هذه الحالة إجراءات إعداد تلك الورقة فى المنشآت التجارية التى تستخدم نظام الجرد الدورى ولاتقوم بتوسيط حساب لتكلفة تصنيع البضاعة المباعة والتى سبق أن عرضنا لها فى الفصل السابق. ونعرض فيما يلى لورقة العمل ثم نعد قيد التسوية، وأخيراً نعرض للحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشآة.

٣-أ- إعداد ورقة العمل :

تظهر ورقة العمل لهذه المنشآة على الصورة التالية :

---

(١) دكتور أحمد نور «المحاسبة المالية - الجزء الثانى فى القياس والتقييم والتحليل المحاسبى»، دار المطبوعات الجامعية ١٩٩٩.

منشأة وليد

ورقة العمل عن السنة

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات	
	منه	لـه	منه	لـه
نقدية	٥٢٠٠٠			
عملاء	١٢٦٠٠٠			
أوراق قبض	٨٠٠٠٠			
تأمينات غير مستنفذة	١٢٠٠			(٧)٦٠٠
استثمارات قصيرة الآجل	١٠٠٠٠٠			
مخزون مواد أولية	٦٠٠٠٠			
مخزون إنتاج تحت التشغيل	٧٠٠٠٠			
مخزون إنتاج تام	٨٥٠٠٠			
أراضى	١٠٠٠٠٠			
مبانى	٢٠٠٠٠٠			
مجمع إهلاك مبانى		٦٠٠٠٠		(٢)٤٠٠٠
آلات	٣٠٠٠٠٠			
مجمع اهلاك آلات		٧٥٠٠٠		(٢)٣٠٠٠٠
تركيبات معارض	١٢٠٠٠٠			
مجمع إهلاك تركيبات		٤٠٠٠٠		(٢)١٢٠٠٠
موردون		٢١٢٠٠٠		
أوراق دفع		٨٢٠٠٠		
قرض		٢٠٠٠٠٠		
رأس المال		٤٠٠٠٠٠		
حساب جارى صاحب المنشأة		٣٩٠٠٠		
مبيعات		١٢٤٤٠٠٠		
مردودات ومسموحات مبيعات	٤١٠٠٠			
مشتريات مواد	٤٠٠٠٠٠			
تكاليف نقل للداخل	٢٢٠٠٠			
أجور مباشرة	٣٢٠٠٠٠		(١)١٥٠٠	
أجور غير مباشرة	١٠٠٠٠		(١)٥٠٠	
مواد غير مباشرة	١٥٠٠٠			
بعده	٢١٠٢٢٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	٢٠٠٠	٤٦٦٠٠

الصناعـــــية

المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامية		الميزانية العمومية	
منه	لـه	منه	لـه	أصول	خصوم
٥٢٠٠٠				٥٢٠٠٠	
١٢٦٠٠٠				١٢٦٠٠٠	
٨٠٠٠٠				٨٠٠٠٠	
٦٠٠				٦٠٠	
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠	
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠			
٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠			
٨٥٠٠٠		٨٥٠٠٠			
١٠٠٠٠٠				١٠٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠	
	٦٤٠٠٠				٦٤٠٠٠
٣٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠	
	١٠٥٠٠٠				١٠٥٠٠٠
١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠	
	٥٢٠٠٠				٥٢٠٠٠
	٢١٢٠٠٠				٢١٢٠٠٠
	٨٢٠٠٠				٨٢٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠				٤٠٠٠٠٠
	٣٩٠٠٠				٣٩٠٠٠
	١٢٤٤٠٠٠		١٢٤٤٠٠٠		
٤١٠٠٠		٤١٠٠٠			
٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠			
٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠			
٣٢١٥٠٠		٣٢١٥٠٠			
١٠٥٠٠		١٠٥٠٠			
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠			
٢١٠٣٦٠٠	٢٣٩٨٠٠٠	١٠٢٥٠٠٠	١٢٤٤٠٠٠	١٠٧٨٦٠٠	١١٥٤٠٠٠

ماقبله	٢١٠٢٢٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٦٦٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة	١٣٠٠٠٠		(٣)١٠٠٠	
مصاريف بيعية وإعلانية	٨١٨٠٠			
مصاريف إدارية	٣٢٠٠٠		(٦)٣٠٠٠	
مصاريف فوائد	٦٠٠٠		(٤)١٨٠٠٠	
	٢٣٥٢٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠		
أجور مستحقة				(١)٢٠٠٠
مصاريف إهلاك مبانى			(٢)٤٠٠٠	
مصاريف إهلاك آلات			(٢)٣٠٠٠٠	
مصاريف إهلاك تركيبات			١٢٠٠٠	
تكاليف غير مباشرة مستحقة				(٣)١٠٠٠
فوائد مستحقة				(٤)١٨٠٠٠
إيرادات تحت التحصيل			(٥)٧٥٠٠	
إيرادات أوراق مالية مكتسبة				(٥)٧٥٠٠
مصاريف ادارية مستحقة				(٦)٣٠٠٠
مصاريف تأمين			(٧)٦٠٠	
مواد أولية آخر المدة				
إنتاج تحت التشغيل آخر المدة				
إنتاج تام اخر المدة				
صافى الربح				
			٧٨١٠٠	٧٨١٠٠

١- إثبات الأجور المباشرة وغير المباشرة المستحقة.

٢- إثبات إهلاك الاصول طويلة الآجل.

٣- إثبات التكاليف غير المباشرة المستحقة.

٤- إثبات الفوائد المستحقة بمعدل ١٢٪ سنويا.

٥- إثبات الايرادات المكتسبة التى مازالت تحت التحصيل.

٦- إثبات المصاريف الإدارية المستحقة.

٧- إثبات التأمينات المستنفذة خلال الفترة.

٢١٠٣٦٠٠	٢٣٩٨٠٠٠	١٠٢٥٠٠٠	١٢٤٤٠٠٠	١٠٧٨٦٠٠	١١٥٤٠٠٠
١٣١٠٠٠		١٣١٠٠٠			
٨١٨٠٠		٨١٨٠٠			
٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠			
٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠			
	٢٠٠٠				٢٠٠٠
٤٠٠٠		٤٠٠٠			
٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠			
١٢٠٠٠		١٢٠٠٠			
	١٠٠٠				١٠٠٠
	١٨٠٠٠				١٨٠٠٠
(٥)٧٥٠٠				٧٥٠٠	
	٧٥٠٠		٧٥٠٠		٣٠٠٠
	٣٠٠٠				
٦٠٠		٦٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	
			٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	
			١٦٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠	
		١٥٨١٠٠			١٥٨١٠٠
٢٤٢٩٥٠٠	٢٤٢٩٥٠٠	١٥٠١٥٠٠	١٥٠١٥٠٠	١٣٣٦١٠٠	١٣٣٦١٠٠

٣-ب- إعداد قيد التسوية المركزى :

يظهر قيد التسوية المركزى الذى يعد لإثبات جميع التسويات فى نهاية سنة ١٩٩٩ لهذه المنشأة على الصورة التالية :

دفتر اليومية صفحة رقم ...

			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
١٥٠٠			حـ/ أجور مباشرة	
٥٠٠			حـ/ أجور غير مباشرة	
١٠٠٠			حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة	
٣٠٠٠			حـ/ مصاريف إدارية	
١٨٠٠٠			حـ/ مصاريف فوائد	
٤٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
٣٠٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك آلات	
١٢٠٠٠			حـ/ مصاريف إهلاك تركيبات	
٧٥٠٠			حـ/ إيرادات تحت التحصيل	
٦٠٠			حـ/ مصاريف تأمين	
			إلى مذكورين	
	٦٠٠		حـ/ تأمينات غير مستنفذة	
	٤٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك مبانى	
	٣٠٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك الات	
	١٢٠٠٠		حـ/ مجمع إهلاك تركيبات	
	٢٠٠٠		حـ/ أجور مستحقة	
	١٠٠٠		حـ/ تكاليف غير مباشرة مستحقة	
	١٨٠٠٠		حـ/ فوائد مستحقة	
	٧٥٠٠		حـ/ إيرادات أوراق مالية مكتسبة	
	٣٠٠٠		حـ/ مصاريف إدارية مستحقة	
			إثبات التسويات المتعلقة بسنة ١٩٩٩ من واقع ورقة العمل.	

٣- جـ- إعداد الحسابات الختامية :

تظهر الحسابات الختامية أما فى صورة قائمة أو على شكل حسابات وسنعرض لهذه الأشكال المختلفة للحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية فيما يلى:

أولا - الحساب الختامى فى صورة قائمة :

وفقا لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، يتم إعداد الحساب الختامى فى صورة قائمة تسمى قائمة الدخل على النحو التالى:

منشأة وليد الصناعية
الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

	جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات			١٢٤٤٠٠٠
يطرح : مردودات ومسموحات المبيعات			(٤١٠٠٠)
صافى المبيعات			١٢٠٣٠٠٠
يطرح منها تكلفة البضاعة المباعة			
مواد أولية مستخدمة فى الإنتاج			
مخزون أول الفترة من المواد		٦٠٠٠٠	
مشتريات مواد خلال الفترة	٤٠٠٠٠٠		
+ تكاليف نقل للداخل	٢٢٠٠٠	٤٢٢٠٠٠	
تكلفة المواد المتاحة للإستخدام		٤٨٢٠٠٠	
- مخزون آخر الفترة من المواد		(٤٠٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج		٤٤٢٠٠٠	
الأجور المباشرة		٣٢١٥٠٠	
التكلفة الأولية		٧٦٣٥٠٠	
يضاف إليها : التكاليف الصناعية غير المباشرة			
مواد غير مباشرة	١٥٠٠٠		
أجور غير مباشرة	١٠٥٠٠		
تكاليف غير مباشرة اخرى	١٣١٠٠٠		
إهلاك مبانى	٤٠٠٠		
تأمين على المصنع	٦٠٠	١٩١١٠٠	
إجمالى تكاليف الفترة		٩٥٤٦٠٠	
+ إنتاج تحت التشغيل أول الفترة		٧٠٠٠٠	
إجمالى تكاليف الإنتاج (بعده)		١٠٢٤٦٠٠	١٢٠٣٠٠٠

البيان	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
ما قبله		١٠٢٤٦٠٠		١٢٠٣٠٠٠
– تكاليف إنتاج تحت التشغيل أخر الفترة		٥٠٠٠٠		
تكلفة الإنتاج التام			٩٧٤٦٠٠	
+ مخزون إنتاج تام أول الفترة			٨٥٠٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			١٠٥٩٦٠٠	
– مخزون آخر الفترة من الانتاج التام			١٦٠٠٠٠	
تكلفة تصنيع البضاعة المباعة			٨٩٩٦٠٠	
مصاريف بيعية :				
مصاريف بيعية وإعلانية		٨١٨٠٠		
إهلاك تركيبات معارض		١٢٠٠٠		
تكلفة البضاعة المباعه			٩٣٨٠٠	
مجمل الربح				٩٩٣٤٠٠
يضاف إليه إيرادات أوراق مالية مكتسبة				٢٠٩٦٠٠
يخصم منه : مصروفات التشغيل				٧٥٠٠
مصاريف إدارية ومالية :				٢١٧١٠٠
مصاريف إدارية			٣٥٠٠٠	
مصاريف فوائد			٢٤٠٠٠	
مجموع المصاريف				
صافى الربح				(٥٩٠٠٠)
				١٥٨١٠٠

ولسهولة العرض والإيضاح قد تقسم القائمة السابقة إلى قائمتين أحدهما توضح تكلفة تصنيع البضاعة المباعة، ويطلق عليها قائمة التكاليف، والأخرى تخصص للوصول إلى صافى الربح، وسيدرج رقم تكلفة تصنيع البضاعة المباعة كرقم اجمالى فى هذه القائمة الأخيرة.

وفى حالة استخدام هذا الأسلوب فى عرض الحسابات الختامية سيفتح فى دفتر الأستاذ العام حساب يطلق عليه حساب ملخص قائمة الدخل ويرحل إلى هذا الحساب العناصر المدينة والدائنة فى عمود الحسابات الختامية فى ورقة العمل، وذلك لأقفال حسابات الإيرادات والمصروفات. وتظهر هذه القيود فى هذه الحالة على الصورة التالية :

دفتر اليومية | صفحة رقم ...

			من مذكورين	٩٩/١٢/٣١
١٢٤٤٠٠٠			حـ/ المبيعات	
٧٥٠٠			حـ/ إيرادات أوراق مالية مكتسبة	
٤٠٠٠٠			حـ/ مخزون مواد أولية آخر المدة	
٥٠٠٠٠			حـ/ مخزون الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة	
١٦٠٠٠٠			حـ/ مخزون الإنتاج التام آخر المدة	
	١٣٣٦١٠٠		إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
			إقفال العناصر الدائنة فى حساب النتيجة	
١٣٤٣٤٠٠			من حـ/ ملخص قائمة الدخل	٩٩/١٢/٣١
			إلى مذكورين	
	٦٠٠٠٠		حـ/ مخزون مواد أولية	
	٧٠٠٠٠		حـ/ مخزون إنتاج تحت التشغيل	
	٨٥٠٠٠		حـ/ مخزون إنتاج تام	
	٤١٠٠٠		حـ/ مردودات ومسموحات مبيعات	
	٤٠٠٠٠٠		حـ/ مشتريات مواد	
	٢٢٠٠٠		حـ/ تكاليف النقل للداخل	
	٣٢١٥٠٠		حـ/ أجور مباشرة	
	١٠٥٠٠		حـ/ أجور غير مباشرة	
	١٥٠٠٠		حـ/ مواد غير مباشرة	
	١٣١٠٠٠		حـ/ تكاليف صناعية غير مباشرة	
	٨١٨٠٠		حـ/ مصاريف بيعية وإعلانية	
	٣٥٠٠٠		حـ/ مصاريف إدارية	
	٢٤٠٠٠		حـ/ مصاريف فوائد	
	٤٠٠٠		حـ/ مصاريف إهلاك مبانى	
	٣٠٠٠٠		حـ/ مصارف إهلاك آلات	
	١٢٠٠٠		حـ/ مصاريف إهلاك تركيبات	
	٦٠٠		حـ/ مصاريف تأمينات	
			إقفال العناصر المدينة فى حساب النتيجة.	

ويترتب على هذين القيدين أن رصيد حساب ملخص قائمة الدخل سيكون ١٥٨١٠٠ جنيه وسيحول هذا الرصيد إلى حساب جارى صاحب المنشأة، كما ستحول المسحوبات إلى هذا الحساب الجارى أيضا كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التجارية.

وتجدر الإشارة إلى أن العرف المحاسبى المصرى والعربى كان يجرى على إظهار نتيجة أعمال المنشآت الصناعية فى ثلاثة حسابات مستقلة هى :

١- حساب التشغيل ويظهر تفاصيل عملية التشغيل حتى الوصول إلى تكلفة الإنتاج التام.

٢- حساب المتاجرة ويتم فيه تحويل تكلفة الإنتاج التام إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة وذلك عن طريق أخذ بضاعة أول وآخر المدة من الإنتاج التام فى الإعتبار مع تكلفة الإنتاج المحوله من حساب التشغيل بالإضافة إلى مصاريف البيع والتوزيع، ثم بعد ذلك يستخدم هذا الحساب لمقارنة تكلفة البضاعة المباعة بالمبيعات وذلك للوصول إلى الهامش الإجمالى على المبيعات.

٣- حساب الأرباح والخسائر ويظهر فيه الهامش الإجمالى المحول من حساب المتاجرة والمصاريف الإدارية والمالية للوصول إلى صافى الربح.

وفى حالة الرغبة فى إستخدام هذا الأسلوب فى عرض البيانات الخاصة بالمثال السابق فيتم تقسيم عمود الحسابات الختامية فى ورقة العمل على هذه الحسابات الثلاثة التى تظهر فى هذه الحالة على الصورة التالية :

منشأة وليد الصناعية

حساب التشغيل عن الفترة من

١٩٩٩/١/١ إلى ١٩٩٩/١٢/٣١

من حـ/ المتاجرة	٩٧٤٦٠٠	مواد أولية أول المدة	٦٠٠٠٠	
(إجمالى التكلفة الصناعية		المشتريات	٤٠٠٠٠٠	
للإنتاج التام)		مصاريف النقل للداخل	٢٢٠٠٠	
		تكاليف المواد المتاحة للإستخدام	٤٨٢٠٠٠	
		يطرح مواد آخر المدة	٤٠٠٠٠	
		تكاليف المواد المستخدمة فى الإنتاج	٤٤٢٠٠٠	
		أجور مباشرة	٣٢١٥٠٠	
		التكلفة الأولية		٧٦٣٥٠٠
		يضاف التكلفة غير المباشرة :		
		تكاليف غير مباشرة	١٣١٠٠٠	
		أجور غير مباشرة	١٥٠٠	
		مواد غير مباشرة	١٥٠٠٠	
		إهلاك مبانى	٤٠٠٠	
		إهلاك آلات	٣٠٠٠٠	
		تأمين على المصنع	٦٠٠	١٩١١٠٠
		بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	٧٠٠٠٠ +	
		بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة*	٥٠٠٠٠ -	٢٠٠٠٠
	٩٧٤٦٠٠			٩٧٤٦٠٠

* يمكن أن يظهر هذا البند فى الجانب الدائن من هذا الحساب.

منشأة وليد الصناعية

حساب المتاجرة عن الفترة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	مبلغ	البيان
بضاعة تامة أول المدة	٨٥٠٠٠		١٢٤٤٠٠٠	المبيعات
المحول من حساب التشغيل	٩٧٤٦٠٠			يخصم:
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٠٥٩٦٠٠		٤١٠٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
يطرح بضاعة تامة آخر المدة	١٦٠٠٠٠			
			١٢٠٣٠٠٠	صافى المبيعات
تكلفة تصنيع البضاعة المباعة	٨٩٩٦٠٠			
مصاريف بيعية				
مصاريف بيعيه واعلانية	٨١٨٠٠			
اهلاك تركيبات معارض	١٢٠٠٠			
اجمالى المصاريف البيعيه		٩٣٨٠٠		
تكلفة البضاعة المباعة		٩٩٣٤٠٠		
الهامش الإجمالى (محول إلى حساب الأرباح والخسائر)		٢٠٩٦٠٠		
		١٢٠٣٠٠٠	١٢٠٣٠٠٠	

منشأة وليد الصناعية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

البيان	مبلغ جزئي	مبلغ كلي	مبلغ	البيان
			٢٠٩٦٠٠	الهامش الإجمالى (من حساب المتاجرة
مصاريف إدارية ومالية			٧٥٠٠	إيرادات الأوراق المالية (توزيعات)
مصاريف إدارية	٣٥٠٠٠			
مصاريف فوائد	٢٤٠٠٠			
صافى الدخل		٥٩٠٠٠		
		١٥٨١٠٠		
		٢١٧١٠٠	٢١٧١٠٠	

أما فيما يتعلق بقيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات فى هذه الحالة فان العناصر التى تظهر فى حساب التشغيل سيتم إقفالها فى هذا الحساب، وسيحول رصيد حساب التشغيل بعد ذلك بقيد يأخذ الشكل التالى :

دفتر اليومية — صفحة رقم ...

٩٧٤٦٠٠			من حـ/ المتاجرة	٩٩/١٢/٣١
	٩٧٤٦٠٠		إلى حـ/ التشغيل	
			اقفال حساب التشغيل وتحويل رصيده إلى حساب المتاجرة.	

كما يتم إقفال العناصر التى تظهر فى حساب المتاجرة فى هذا الحساب أيضا، ويحول رصيده بعد ذلك إلى حساب الأرباح والخسائر بقيد يظهر على الصورة التالية :

دفتر اليومية — صفحة رقم ...

٢٠٩٦٠٠			من حـ/ المتاجرة	٩٩/١٢/٣١
	٢٠٩٦٠٠		إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
			إقفال حساب المتاجرة وتحويل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر.	

ويتم إقفال عناصر المصروفات الأخرى فى حساب الأرباح والخسائر بقيد واحد يجعل فيه حساب الأرباح والخسائر مدينا وحسابات المصروفات الأخرى دائنة، وأخيراً فان رصيد حساب الأرباح والخسائر يحول إلى الحساب الجارى لصاحب المنشأة، كما يقفل حساب المسحوبات فى الحساب الجارى لصاحب المنشأة، وذلك بنفس الأسلوب المستخدم بالنسبة للمنشآت التجارية. وتكون الخطوة الأخيرة للدورة المحاسبية هى إعداد الميزانية العمومية من واقع البيانات المتاحة بورقة العمل، ولا يختلف إعداد الميزانية العمومية فى المنشآت الصناعية عن المنشآت التجارية التى سبق أن تعرضنا لها فى الفصل السابق.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على الفصل الرابع عشر

أولاً - أسئلة نظرية :

أجب على الأسئلة التالية :

١- أشرح كيف تتحدد تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج فى المنشآت الصناعية فى ظل نظام الجرد الدورى.

٢- فرق بين تكلفة الإنتاج وتكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت الصناعية.

٣- اشرح كيف يمكن إستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت الصناعية بإستخدام ورقة العمل.

٤- بين الأشكال المختلفة للحسابات الختامية فى المنشآت الصناعية.

٥- بين أوجه الخطأ أو الصواب فى كل عبارة من العبارات التالية فيها لايزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- لاتختلف التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة فى المنشآت الصناعية.
- تعتبر تكاليف نقل المواد الخام فى المنشآت الصناعية جزء من تكلفة الخامات المستخدمة فى الإنتاج.
- تعادل تكلفة المواد المتاحة للإستخدام فى المنشآت الصناعية تكلفة المواد المستخدمة فى الإنتاج
- تعادل تكاليف الإنتاج تكاليف الإنتاج التام فى المنشآت الصناعية.
- لاتختلف تكلفة الإنتاج التام عن تكلفة البضاعة المباعة فى المنشآت الصناعية.
- يشبه حساب المتاجرة فى المنشآت التجارية نظيره فى المنشآت الصناعية.
- توفر ورقة العمل جميع المعلومات اللازمة لإعداد قيود التسوية المركزية والحسابات الختامية والميزانية، وقيود الإقفال فى المنشآت الصناعية.

ثانياً – تطبيقات عملية :

التطبيق الأول : فيمايلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشآت المنتجات المعدنية الصناعية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

مدين	دائن	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٢٢٥٠٠		نقدية
٧٤٣٠٠		عملاء
٤٢٧٠٠		أوراق قبض
١٨٠٠		تأمينات غير مستنفذة
١٢٢٤٠٠		مخزون مواد أولية أول المدة
١٣٨٦٠٠		مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة
١٧٨٤٠٠		مخزون الإنتاج التام أول المدة
١٢٠٠٠٠		أراضى
١٠٠٠٠٠		مبانى المصنع
	٢٠٠٠٠	مجمع اهلاك مبانى
٢٠٠٠٠٠		آلات وتركيبات المصنع
	٥٠٠٠٠	مجمع إهلاك تركيبات المصنع
٨٠٠٠٠		تركيبات بالمعارض
	١٦٠٠٠	مجمع إهلاك تركيبات المعارض
	١١٢٧٠٠	موردون
	٨٨٠٠٠	أوراق دفع
	١٢٠٠٠	مستحقات
	٦٠٠٠٠٠	رأس المال
	٥٩٠٠٠	حساب جارى صاحب المنشأة
	٩٨٠٠٠٠	مبيعات
٤٥٠٠٠		مردودات ومسموحات مبيعات
٣٤٠٠٠٠		مشتريات مواد
	٢٠٠٠٠	مردودات ومسموحات مشتريات
١٨٠٠٠٠		أجور مباشرة
١٥٠٠٠		أجور غير مباشرة
٢٢٠٠٠		مواد غير مباشرة
٨٦٠٠٠		تكاليف صناعية غير مباشرة
٦٧٣٠٠		مرتبات ومكافآت بيعية
١٣٧٠٠		إعلانات دورية
٧٢٤٠٠		مرتبات ومكافآت إدارية
٢٣٦٠٠		مصاريف إدارية مختلفة
١٢٠٠٠		مصاريف نقل للخارج
١٩٥٧٧٠٠	١٩٥٧٧٠٠	

فاذا علمت أن :

١- هناك أجور مباشرة مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه وأجور غير مباشرة مستحقة قدرها ١٠٠٠ جنيه.

٢- يبلغ إهلاك الآلات والتركيبات ١٠٪ والمبانى ٢٪ على أساس القسط الثابت.

٣- يبلغ قسط التأمين السنوى الذى يخص العام ٩٠٠ جنيه ويوزع مناصفة بين المصنع والمعرض.

٤- هناك إعلانات وكتالوجات متعلقة بتسويق أحد المنتجات لم يتم توزيعها بعد قيمتها ١٧٠٠ جنيه.

٥- تبلغ المواد الأولية الموجودة بالمخازن آخر المدة ٧٢٤٠٠٠، كما يبلغ الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة ٧٨٦٠٠ جنيه والإنتاج التام ١٣٢٤٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل لهذه المنشآة وإعداد قيد التسوية المركزى وتصوير القوائم المالية واعداد قيود الاقفال المناسبة.

التطبيق الثانى

فيما يلى بعض البيانات التى أمكن الحصول عليها من دفاتر احدى المنشآت الصناعية فى آخر سنة ١٩٩٩ :

جنيه	
١٥٤٠٠٠	مواد بالمخازن أول المدة
١٤٦٠٠٠	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
٣٠٠٠٠	إنتاج تام أول المدة
٣٥٠٠٠٠	مشتريات المواد
٦٠٠٠	مسموحات وخصومات على المشتريات
١٢٠٠٠٠٠	مبيعات

٢٢٠٠٠	مسموحات وخصومات على المبيعات
١٢٠٠٠	تكاليف النقل للداخل
٢٨٠٠٠	مصاريف النقل للخارج
١٩٨٠٠٠	أجور عمال الانتاج
٢٠٠٠٠	إهلاك (٧٥٪ مصنع ٢٥٪ معارض)
١٨٠٠	إضاءة وتدفئة ووقود
١٠٠٠	تأمين على المصنع (سنوى)
٤٥٠٠	مواد غير مباشرة مستهلكة
٣٢٠٠	اجور غير مباشرة سنوية
١٣٢٦٠٠	مكافآت ومرتبات بيعية
٢٤٤٠٠	إعلانات دورية
٧٢٨٠٠	مكافآت ومرتبات إدارية
٢٣٢٠٠	خدمات إدارية مختلفة
٨٢٠٠٠	حساب جارى صاحب المشروع
١٦٠٠٠	خسائر نتيجة لحريق اصاب إحدى الآلات
٣٠٠٠	تبرعات

فاذا علمت :

١- يبلغ رصيد مخازن المواد الأولية آخر المدة ١٢٣٠٠٠ جنيه والإنتاج تحت التشغيل ٧٣٢٠٠ جنيه، والإنتاج التام ٤٢٠٠٠ جنيه.

٢- تبلغ مستحقات الأجور المباشرة ٤٥٠٠ جنيه وغير المباشرة ٢١٠٠ جنية.

٣- لم يتم تسديد إيجار الشهر الأخير لمبانى الادارة ويبلغ ١٢٠٠ جنيه.

٤- هناك فاتورة إضاءة عن الفترة الأخيرة من السنة لم تسدد قيمتها ٥٠٠ جنيه (٣٠٠ جنيه للمصنع، ٢٠٠ للمعارض).

المطلوب :

تصوير قائمة التكاليف وقائمة الدخل لهذه المنشآة عن سنة ١٩٩٩.

الفصل الخامس عشر

في

الميزانية العمومية

١- مقدمة

إنتهينا حتى الآن من مناقشة إجراءات إستكمال الدورة المحاسبية فى كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية، وتنتهى هذه الدورة كما سبق أن ذكرنا بإعداد القوائم المالية وهى أساساً الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وقد ناقشنا فى الفصول السابقة بالتفصيل الحسابات الختامية، وسيخصص هذا الفصل لمناقشة موضوع الميزانية العمومية، وذلك كمقدمة لمناقشة مشاكل الإفصاح عن مختلف العناصر التى تدرج فى تلك القائمة.

وسنناقش فى هذا الفصل أشكال الميزانية العمومية وكيفية ترتيب عناصرها، وأهم العناصر التى ينبغى أن تفصح عنها الميزانية. كما سنعرض فى هذا الفصل لمدى دلالة الميزانية العمومية والحدود المفروضة على تلك الدلالة، كما سنوضح بإختصار فى هذا الفصل تأثير المبادئ والافتراضات والمعتقدات المحاسبية التى سبق وأن عرضنا لهافى الفصول السابقة من هذا الكتاب على الميزانية العمومية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية.

ويتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والإلتزامات المتداولة، التفرقة بين الأصول والإلتزامات المتداولة والأصول والإلتزامات غير المتداولة. كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، العناصر التى يجب أن تشتمل عليها القوائم المالية، ومنها الميزانية العمومية.

٢- أشكال الميزانية العمومية :

يوجد عدة طرق لعرض الميزانية العمومية، وليس من الممكن تفضيل أى منها على الآخر، وإنما ينبغى أن يكون الهدف بصفة عامة هو الوضوح والإفصاح التام عن جميع الحقائق المادية، وسنعرض هنا الملامح الرئيسية لطريقتين من طرق عرض الميزانية العمومية.

٢-أ- الميزانية العمومية فى شكل حساب:

يظهر الشكل التقليدى للميزانية العمومية فى صورة حساب يدرج فى الجانب الأيمن منه عناصر الأصول المختلفة، أما الجانب الأيسر فيشتمل على الإلتزامات وحقوق الملكية.

وتنقسم الأصول أساساً إلى قسمين هما الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، وقد تشتمل الميزانية على مجموعة أخرى من الأصول غير هاتين المجموعتين يطلق عليها إصطلاح الأصول الأخرى، ويدرج فيها عادة الأصول التى لاينطبق عليها أى من إصطلاح الأصول قصيرة الأجل أو الأصول طويلة الأجل. وفى بعض الميزانيات قد يظهر مجموعة من الأصول غير الملموسة أى الأصول التى تفتقد الكيان المادى الملموس.

ومن ناحية أخرى فإن جانب الخصوم من الميزانية العمومية يشتمل على ثلاثة مجموعات رئيسية هى الالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل، وأخيرا حقوق الملكية.

وقد سبق أن بينا أن ترتيب الميزانية المستخدم حالياً فى الولايات المتحدة الأمريكية يبدأ بمجموعة الأصول قصيرة الأجل ثم يلى ذلك مجموعة الأصول طويلة الأجل ويليها الأصول غير الملموسة. وفى داخل مجموعة الأصول قصيرة الأجل يتم ترتيب العناصر المختلفة لهذه الأصول وفقاً لمدى سهولة تحويلها إلى نقدية بسهولة أولا ويلى ذلك الأصول الأقل سيولة، ووفقاً لهذا الترتيب ستظهر النقدية كأول عنصر من عناصر الأصول قصيرة الأجل، ويليها الأصول التى يكون لها طبيعة النقدية مثال ذلك الإستثمارات المؤقتة، ويلى ذلك أوراق القبض

ثم الأرصدة المستحقة على العملاء، وأخيرا البضاعة (خامات أو بضاعة تامة الصنع). وفى مجموعة الأصول طويلة الأجل يتم الترتيب على أساس معيار صعوبة التحويل إلى نقدية أى أن العناصر التى يكون من الصعب تحويلها إلى نقدية توضع أولا ويليها العناصر التى تقل درجة الصعوبة فى تحويلها إلى نقدية، وبناء على ذلك توضع الأراضى كأول عنصر فى هذه المجموعة يليها المبانى، ثم الآلات ثم التركيبات والأثاث والسيارات. ويتم ترتيب الأصول غير الملموسة بنفس الأسلوب.

أما بالنسبة لترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية فيتم وفقاً لتواريخ إستحقاقها ووفقاً لأهميتها، بمعنى وضع العناصر التى يكون تاريخ إستحقاقها قريب أولاً، اللهم إلا إذا كان هناك عناصر مهمة فانها توضع أولاً، أى أنه يتم التوفيق بين معيار تواريخ الإستحقاق ومعيار أهمية عنصر الالتزامات. أما الإلتزامات طويلة الأجل فيتم ترتيبها وفقا لتواريخ استحقاقها. وبالنسبة لحقوق الملكية فيوضع رأس المال أولاً ويليه الأرباح المحجوزة، ثم توضع أرباح العام.

وقد سبق أن ذكرنا أن ترتيب الميزانية على الصورة السابقة يختلف عن الترتيب الذى يستخدمه بعض الكتاب العرب، والذى نجده فى بعض الميزانيات المنشورة. ويقوم الترتيب المستخدم فى العالم العربى على أساس البدء بمجموعة الأصول غير الملموسة ويليها مجموعة الأصول طويلة الأجل وبعد ذلك توضع مجموعة الأصول قصيرة الأجل، ويتم الترتيب داخل كل مجموعة من هذه المجموعات وفقا لمعيار صعوبة تحويل الأصول إلى نقدية. ويختلف ترتيب الخصوم الذى يستخدمه بعض الكتاب العرب عن الترتيب السابق حيث يبدأ هؤلاء الكتاب بحقوق الملكية ويليها الإلتزامات طويلة الأجل ثم أخيراً تأتى مجموعة الأصول قصيرة الأجل.

وقد بينا فيما سبق أن الترتيب المستخدم بواسطة الكتاب العرب يركز على إظهار الموارد طويلة الأجل التى تعكس قدرة المشروع على تحقيق الربح أولاً، أى أن هذا الترتيب يركز على مفهوم الربحية، أما الترتيب السابق عرضه هنا فيركز على إظهار سيولة المشروع؛ وهى من الأمور الهامة التى تعد القوئم المالية من أجل الإفصاح عنها وقياسها نظراً لما يترتب على عدم توافرها من مشاكل بالنسبة للمشروع. وفى حقيقة الأمر فإن لكل من الترتيبين وجاهته وكلاهما

يعتبر مقبولاً فى الممارسة العملية.

وتوفر ورقة العمل المعلومات اللازمة لإعداد الميزانية العمومية كما سبق أن ذكرنا، وتظهر الميزانية العمومية لمنشأة الصالون الأحمر التجارية والتى عرضنا لها فى الفصل الرابع من هذا الكتاب والخاص بإستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية فى شكل حساب على الصورة التالية :

منشأة الصالون الأحمر التجارية

الميزانية العمومية فى

١٩٩٩/١٢/٣١

			(١) الأصول قصيرة الاجل				(١) الإلتزمات
	٩٦٠٠٠		نقدية		١١٠٠٠٠		موردون
	٩١٠٠٠		عملاء		٣٠٠٠		إيجارات غير مكتسبة
	١٠٠٠٠		تأمينات غير مستنفذة		٣٠٠٠		فوائد مستحقة
	٨٠٠٠		مواد تعبئة وتغليف		٣٠٠٠		مرتبات بيعية مستحقة
	٦٨٠٠٠		مخزون	١٣٩٠٠٠	٢٠٠٠٠		قرض
			(٢) أصول طويلة الاجل				(٢) حقوق الملكية
٢٧٣٠٠٠	٣٠٠٠٠٠		أراضى		٥٠٠٠٠٠		رأس المال
		٢٠٠٠٠٠	مبانى			٦٤٠٠٠	حساب جارى
	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	- مجمع إهلاك			٥٠٠٠٠	+ أرباح العام
		٥٠٠٠٠	أثاث			١١٤٠٠٠	
٤٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	- مجمع إهلاك	٦٠٩٠٠٠	١٠٩٠٠٠	٥٠٠٠	- مسحوبات
٧٤٨٠٠٠				٧٤٨٠٠٠			

ويظهر فى جانب الأصول فى الميزانية السابقة مجموعتين من الأصول؛ المجموعة الأولى هى الأصول قصيرة الأجل، أما المجموعة الثانية فهى الأصول طويلة الأجل. ويشتمل جانب الخصوم من الميزانية العمومية على الالتزامات وحقوق الملكية، وفى حقيقة الأمر تنقسم الإلتزامات أيضا إلى مجموعتين

الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، والعنصر الأخير الذى يظهر فى جانب الخصوم من الميزانية العمومية هو حقوق الملكية. وتمثل حقوق الملكية مقدار زيادة الأصول عن مجموع الإلتزامات (قصيرة الأجل وطويلة الأجل). وتتكون حقوق الملكية من المنشآت الفردية عادة من حساب رأس المال وحساب الأرباح المحجوزة (على أن تستبعد أى مسحوبات خلال العام من رصيد الأرباح المحجوزة) ويضاف إلى حقوق الملكية أيضا الربح المحقق خلال العام. ولكن ماهو معيار التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل؟ إن المعيار الذى يطبق دائماً عند التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل هو قابلية الإستثمار فى هذه الأصول للتحقق (التحول إلى نقدية) خلال دورة التشغيل للمنشأة أو خلال سنة أيهما أطول.

ويشير إصطلاح دورة التشغيل Operating cycle إلى تداول أو دورة العناصر المختلفة فى مجموعة الأصول قصيرة الأجل (المتداولة)، ففى أى مشروع يتم إستثمار النقدية فى سبيل الحصول على مواد ومهمات وعمالة وتكاليف صناعية غير مباشرة أخرى، وهذه العناصر ترتبط بالحصول على مخزون من البضاعة، وهذا المخزون يتحول بعد ذلك إما إلى نقدية أو عملاء، وأرصدة العملاء تتحقق بعد ذلك فى صورة نقدية. وتقاس دورة العمليات أو التشغيل للمنشأة بمتوسط طول الفترة من تاريخ الإستثمار فى المواد حتى تاريخ الحصو ل على النقدية فى نهاية تلك العملية وفى بعض المشروعات تكون هذه الدورة بمثابة أيام أو شهور، ولكن فى حالات أخرى حينما يمتد التشغيل لفترة طويلة فقد تمتد هذه الفترة إلى أطول من سنة. وبناء عليه فإن الفصل بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة هو قابلية العنصر موضوع البحث للتحول إلى نقدية خلال دورة تشغيل واحدة أو خلال سنة أيهما أطول.

وتطبيقا لهذا المعيار يدرج ضمن هذه المجموعة من الأصول العناصر التالية:

١ – النقدية، بجميع أشكالها سواء كانت بخزينة المنشأة أو بالبنك أو بالطريق.

٢ – الأرصدة التى لها طبيعة النقدية، مثال ذلك الإستثمارات التى تكون قابلة للتحويل إلى نقدية بسهولة وسرعة، وأى أموال يكون إستخدامها بواسطة إدارة المنشأة مقيداً بعقود أو إتفاقات رسمية تستبعد من الأصول قصيرة الأجل.

٣– أرصدة العملاء قصيرة الأجل وكذا أوراق القبض التى تستحق فى فترة قصيرة من الزمن.

٤– المخزون من المواد والمهمات والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، وتشتمل هذه المجموعة على بعض العناصر القابلة للبيع، وعناصر قابلة للتصنيع ثم البيع، وعناصر أخرى تستهلك فى عملية الإنتاج للحصول على سلع قابلة للبيع.

٥– المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثال ذلك التأمينات قصيرة الأجل، والضرائب والإيجارات المدفوعة مقدماً لإستخدامها فى عمليات المشروع.

ويترتب على إستخدام المعيار السابق فى التفرقة بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل فى الميزانية العمومية، أن العناصر التى لاتكون قابلة للتحقق (التحول إلى نقدية) خلال دورة التشغيل أو خلال سنة أيهما أطول تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل، وتتكون هذه المجموعة من الأصول أساساً من العناصر التالية :

١ – الموارد الملموسة طويلة الأجل المستخدمة فى عمليات المشروع، وتعتبر الخصائص المميزة لهذه الأصول هى طبيعتها الملموسة وإستخدامها فى عمليات المشروع المنتجة. وبناء عليه فإن قطعة أرض غير مستخدمة فى عمليات المشروع لن تدرج فى هذه المجموعة ولكن تدرج فى مجموعة خاصة يطلق عليها الإستثمارات. وتشتمل الأصول طويلة الأجل على

جميع أنواع الآلات والتركيبات والأدوات والمبانى والموارد الطبيعة القابلة للنفاذ كما تشتمل هذه المجموعة أيضا على المدفوعات طويلة الأجل لإستخدام الأصول (الإيجارات لمدد طويلة جداً وأى مدفوعات مقدمة مقابل حق إستخدام الأرض مثلاً).

٢- الموارد غير الملموسة طويلة الأجل مثال ذلك شهرة المحل والعلامات التجارية وحقوق الإختراع، والخبرة والمعرفة المكتسبة من وراء نفقات البحوث والتطوير، وقد تفوق قيمة هذا النوع من الأصول بالنسبة للمنشأة قيمة الأصول الملموسة. ويتم الإعتراف بتلك الأصول، على الرغم من ذلك فى المحاسبة فى الحالات التى تتحمل فيها المنشأة نفقات فى سبيل الحصول عليها.

ويظهر فى الجانب الآخر من الميزانية العمومية عادة نوعين من الإلتزامات، هما الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل. وتعتبر مشكلة التمييز بين الإلتزامات المتداولة وغير المتداولة أقل صعوبة من المشكلة الخاصة بالأصول، ويمكن تعريف الإلتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) بأنها الديون أو الإلتزامات التى يتطلب تصفيتها أو سدادها أو تسويتها إستخدام أصول متداولة، أو خلق إلتزام قصير الأجل آخر وتدرج ثلاثة مجموعات من الإلتزامات ضمن هذا التعريف :

أ - الإلتزامات الناتجة عن الحصول على بضائع وخدمات دخلت دورة التشغيل، وتشتمل هذه العناصر على أرصدة الموردين والأجور المستحقة وغيرها.

ب- الديون الأخرى التى تتطلب الدفع خلال دورة العمليات أو خلال سنة، مثل الأوراق التجارية قصيرة الأجل، والجزء المستحق خلال العام من الإلتزامات طويلة الأجل.

جـ- المتحصلات المقدمة عن بضائع أو خدمات مستقبلة، ويطلق عليها

عادة إصطلاح الإيرادات المؤجلة، ولكنها بمثابة إلتزام يتطلب ضرورة إنهاء السلعة أو الخدمة وتسليمها، أورد المبالغ النقدية المدفوعة مقدما.

وطبقاً لمعيار التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، فإن الإلتزامات طويلة الأجل هى تلك الإلتزامات التى لن تتطلب إستخدام أصول قصيرة الأجل خلال السنة القادمة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول، وهى أساساً الإلتزامات طويلة الأجل الناتجة عن إصدار سندات والقروض التى تحصل عليها المنشأة والتى يمتد تاريخ إستحقاقها لأكثر من سنة

٢-ب- الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالى

ويتفق إعداد الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالي مع نموذج قائمة المركز المالى الوارد في قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية البسيطة.

يطلق إصطلاح رأس المال العامل على الفرق بين الأصول قصيرة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل. ويعتبر رقم رأس المال العامل فى غاية الأهمية بالنسبة للدائنين ومانحى الإئتمان ذلك لأنه يوضح مدى سيولة المنشأة فى الفترة القصيرة، ويعكس مدى قدرة المنشأة على الوفاء بإلتزاماتها الجارية وسدادا إلتزاماتها عندما يحل تاريخ إستحقاقها. ويتطلب تحديد رأس المال العامل ضرورة التفرقة الصحيحة بين كل من الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، وأيضا التفرقة السليمة بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل، على نحو ما سبق أن بينا.

ولايمكن أن نصل إلى رقم رأس المال العامل مباشرة من الميزانية العمومية المعدة على شكل حساب ذلك لأنها تظهر الأصول قصيرة الأجل فى جانب والإلتزامات قصيرة الأجل فى الجانب الآخر. وقد أدت الرغبة فى إظهار رأس المال العامل فى بند مستقل وبصورة مباشرة إلى عرض الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالى، ويوضح هذا التقرير أولاً الأصول قصيرة الأجل، مطروحاً

منها الإلتزامات قصيرة الاجل بحيث تكون نتيجة الطرح هى رأس المال العامل.

ويضاف إلى رأس المال العامل الأصول طويلة الأجل، وسيكون الناتج هو إجمالى الأصول المستثمرة فى المشروع، ويطرح من هذا المجموع الإلتزامات طويلة الأجل إن وجدت، وبالتالى سيكون الباقى هو صافى الأصول التى تستثمر فيها حقوق الملكية.

وفى حالة إستخدام هذا الأسلوب فى عرض الميزانية العمومية التى سبق عرضها فى صورة حساب فى بداية هذا الفصل فإنها تظهر على الصورة التالية:

	جنيه	جنيه	جنيه
(١) أصول متداولة (قصيرة الأجل):			
نقدية			٩٦٠٠٠
عملاء			٩١٠٠٠
تأمينات غير مستنفذة			١٠٠٠٠
مواد تعبئة وتغليف			٨٠٠٠
مخزون			٦٨٠٠٠
مجموع الأصول قصيرة الأجل			٢٧٣٠٠٠
(٢) إلتزامات قصيرة الأجل			
موردون		١١٠٠٠٠	
إيجارات غير مكتسبة		٣٠٠٠	
فوائد مستحقة		٣٠٠٠	
مرتبات بيعية مستحقة		٣٠٠٠	
قرض		٢٠٠٠٠	
مجموع الإلتزامات قصيرة الأجل			١٣٩٠٠٠
رأس المال العامل			١٣٤٠٠٠
(٣) أصول طويلة الأجل:			
أراضى		٣٠٠٠٠٠	
مبانى	٢٠٠٠٠٠		
– مجمع إهلاك مبانى	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	
أثاث	٥٠٠٠٠		
– مجمع اهلاك أثاث	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠
إجمالى الاصول المستثمرة فى المشروع (بعده)			٦٠٩٠٠٠

البيان			
ما قبلة			٦٠٩٠٠٠
يطرح التزامات طويلة الأجل			٠٠٠
مجموع الأصول التى تستثمر فيها			٦٠٩٠٠٠
حقوق الملكية وهى :			
رأس المال		٥٠٠٠٠٠	
حساب جارى	٦٤٠٠٠		
+ أرباح العام	٥٠٠٠٠		
	١١٤٠٠٠		
– مسحوبات	٥٠٠٠	١٠٩٠٠٠	
مجموع حقوق الملكية			٦٠٩٠٠٠

يتضح من هذه القائمة أنها تظهر بوضوح صافى الأصول التى تستثمر فيها حقوق الملكية، وعناصرها المختلفة، كما تظهر أيضاً حقوق الملكية المستثمرة فى هذه الأصول الصافية، وتعتبر القائمة السابقة ترتيباً لمعادلة المحاسبة الرئيسية التى تأخذ شكل :

الأصول – الإلتزامات = حقوق الملكية.

وتعتبر الميزة الرئيسية للتقرير السابق هى إظهار صافى رأس المال العامل كمفردة مستقلة، وهى من البيانات التى ينبغى على القارئ تحديدها بنفسه إذا كانت الميزانية معروضة فى شكل حساب. ولكن هذه الميزة تكون على حساب عدم إظهار مجموع الأصول فى هذا التقرير والتى ينبغى أن يقوم القارئ بتحديده إذا كان فى حاجة إليه. وخلاصة القول فإنه لايوجد أسس معينة يمكن على أساسها تفضيل أى طريقة للعرض على الأخرى فكلاهما له مزاياه وعيوبه، كما أن كلاهما يتمشى مع الأهداف الرئيسية الخاصة بالإعداد والتصوير السليم للقوائم المالية.

٣- معايير أو مستويات الإفصاح عن معلومات الميزانية
Standards of disclosure

ينبغى أن يكون الإفصاح عن مختلف عناصر الميزانية واضحاً ويشتمل على جميع الحقائق والمعلومات التى تساعد على زيادة منفعة الأرقام لقارئ الميزانية، ونورد فيمايلى بعض الإعتبارات التى ينبغى مراعاتها بصدد تصوير الميزانية :

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١)، بعنوان الإفصاح عن السياسات المحاسبية، الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التى إتبعت عند إعداد وعرض القوائم المالية. كما يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، المعلومات التى تفصح عنها الميزانية العمومية. كذلك تتناول باقى المعايير المصرية والدولية الإفصاحات المرتبطة بكل عناصر الميزانية العمومية وباقى القوائم المالية.

٣-أ- أسماء الحسابات

قد يكون من الملائم عند كتابة أسماء الحسابات فى دفتر الأستاذ العام إختصار تلك الأسماء، على أساس أن العاملين فى مجال القيد والترحيل يعرفون محتويات الحساب وما ينبغى أن يرحل إليه. أما عند إعداد القوائم المالية، فينبغى دائماً أن نضع مستخدمى تلك القوائم فى الإعتبار، وهذا يتطلب ضرورة وصف العناصر المختلفة فيها وصفاً واضحاً كاملاً، فمثلاً قد يظهر حساب العملاء الظاهر فى دفتر الأستاذ العام باسم أرصدة مستحقة على العملاء فى الميزانية العمومية. وعموماً يمكن القول فى هذا المجال أنه فى حالة المفاضلة بين الإختصار والوضوح عند إعداد القوائم المالية، ينبغى أن يكون الوضوح هو العامل الحاسم فى هذا المجال.

٣-ب- أسس التقييم

من المفروض أن قارئ الميزانية المتخصص يكون ملماً بالمبادئ والافتراضات المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول والإلتزامات، ويترتب عادة على تغيير الإجراءات المحاسبية فى هذا المجال الحصول على قوائم مالية يكون من الصعب تفسيرها. إلا إذا كان هناك إشارة توضح تغيير الإجراءات المستخدمة فى عملية التقييم، وتوضح الإجراءات المستخدمة. ومن معايير أو مستويات الإفصاح المقبولة فى الميزانية ضرورة إيضاح أسس التقييم فيها إلا إذا كانت هذه الأسس واضحة (كما هو الحال بالنسبة للنقدية).

٣-جـ- الملاحظات والإيضاحات

بدأ إستخدام الملاحظات أو التعليقات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية يزداد فى الآونة الأخيرة، وذلك كوسيلة لإيضاح بعض الحقائق الهامة المتعلقة بعناصر معينة غير ظاهرة بطريقة سليمة فى القوائم المالية. ولكن يجب أن يكون واضحاً أن هذا الإجراء لاينبغى بحال من الأحوال أن يكون بديلاً عن التصوير السليم للميزانية أو التقييم السليم لعناصر الأصول والخصوم. وإذا إستخدمت الملاحظات بطريقة سليمة لإستكمال المعلومات الظاهرة فى القوائم المالية، فإنها لن تكون مفيدة فقط، بل وربما كانت الوسيلة الوحيدة لتوفير الإيضاح أو الشرح الخاص ببعض العناصر، أو توفير بعض المعلومات الخاصة بموقف معين يؤثر على المركز المالى للمنشأة.

٣-د- الجداول المرفقة

فى بعض الحالات قد تتعارض الرغبة فى إظهار بعض التفاصيل الخاصة بعناصر معينة مع ضرورة العرض المختصر للميزانية، فى مثل هذه الحالات يمكن إظهار المفردة المعينة بصورة مختصرة أو مجمعة فى الميزانية، وإيضاح تفاصيلها فى كشوف مرفقة. فعلى سبيل المثال قد تظهر بضاعة آخر المدة

كرقم واحد فى الميزانية العمومية مع إظهار محتوياتها أو تفاصيلها كمواد أولية، إنتاج تحت التشغيل، وبضاعة تامة الصنع فى جدول مرفق بالميزانية. ويساعد هذا الإجراء بلا شك على توفير المعلومات فى صورة مختصرة لمن يرغب فى ذلك، أما المعلومات التفصيلية التى قد يحتاج إليها الدارسين والمحللين فتكون موجودة بالقوائم والكشوف المرفقة بالقوائم المالية.

٤- دلالة الميزانية العمومية والقيود المفروضة عليها

كانت الميزانية العمومية تعتبر فى وقت من الأوقات أهم القوائم الناتجة عن المحاسبة، ولكن إتضح بعد ذلك أن المقدرة الإيرادية للمشروع تعتبر من العوامل المتحكمة والمحددة لمركزه المالى، كما بدأ مستخدموا القوائم المالية يشعرون بالحدود المفروضة على قائمة المركز المالى، ونتيجة لذلك بدأت الميزانية العمومية تحتل مرتبة ثانوية بالنسبة لقائمة الدخل، ولايعنى هذا بالضرورة أن الميزانية العمومية أصبحت عديمة الأهمية أو المنفعة. إن الميزانية العمومية، وخاصة عندما تشتمل على معلومات مقارنة فى تواريخ زمنية مختلفة، توفر معلومات كثيرة للدائنين، والمساهمين الحاليين والمحتملين وإدارة المشروع وأفراد الجمهور، ومن بين ما توضحه الميزانية من بيانات مدى ما يتوافر لدى المشروع من سيولة فى الفترة القصيرة، والإلتزامات التى ينبغى أن يواجهها المشروع فى المستقبل، ومصالح الدائنين وحقوق الملكية والإتجاهات المختلفة لتطور تلك العناصر وما إذا كانت فى صالح المنشأة أم لا. وبناء عليه فانه يمكن القول أن قائمة المركز المالى تلقى كثيراً من الضوء على وضع المشروع ومركزه، ويضاف ذلك بطبيعة الحال إلى ماتوفره قوائم الدخل من ضوء على نتيجة أعمال المشروع.

ومن الناحية المثالية فإن قائمة الأصول والإلتزامات الظاهرة فى الميزانية ستشتمل على جميع تلك العناصر، كما أنها ستوضح بالنسبة لكل منها قيمتها الإقتصادية الحالية، وبناء على ذلك فان نتيجة المقاصة بين الأصول والإلتزامات ستكون بمثابة القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، أو قيمة مصالح

الملاك فى الوحدة الاقتصادية، ولكن هذا لايحدث أو غير قابل للتطبيق عملاً. إن القصور الرئيسى فى الميزانية يرجع إلى عدم قدرة المحاسبين على قياس قيمة توليفة أو مجموعة الأصول التى تتكون منها الموارد الصافية المتاحة للمشروع أو التى يتكون منها المشروع. إن القيمة الحقيقة لأى توليفة أو مجموعة من صافى الأصول هى القيمة الحالية لتدفق الإيرادات المستقبلة التى ستحققها المنشأة لملاكها، ولاشك أنه إذا إستطعنا قياس صافى قيمة الأصول بهذه الطريقة فإن الميزانية ستمثل حينئذ مصدراً هاماً ومفيداً للمعلومات عن أى مشروع. كما أن تصوير الميزانية العمومية بالطريقة السابقة، سيترتب عليه إنتهاء دور بورصات الأوراق المالية فى الدول الرأسمالية، ذلك لأن الميزانية العمومية ستعبر عن القيمة الحقيقية لرأس المال، وليس من المتصور أن نجد مستثمر يكون على إستعداد لأن يدفع أكثر من تلك القيمة.

ونتيجة لعدم قدرة المحاسبين وغيرهم على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلة بدقة كافية تسمح بتطبيق الأسلوب السابق فى إعداد الميزانية، فيتم إعدادها بإستخدام أسس وأساليب مختلفة عن الأسلوب السابق. فمثلاً نجد أنه من الضرورى إستخدام طرق غير مباشرة للتقييم للوصول إلى قيمة بعض الأصول والإلتزامات فى الميزانية العمومية، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ليس من المستطاع تمييز وتقييم كثير من العوامل التى تؤثر بشكل كبير على المشروع فى أى لحظة، مثال ذلك نوعية وخبرة الإدارة والعاملين بها، ومركز المنشأة فى السوق وسمعة منتجاتها، وإحتمالات النمو فيها نتيجة لطبيعة عملياتها وتنوعها، فجميع هذه العوامل غير الملموسة تؤثر بلاشك على مركز المشروع المالى فى أى لحظة من اللحظات، وجميعها لايتم إثباته والتقرير عنه بطريقة مباشرة، وبالتالى لاتفصح عنها الميزانية العمومية.

وجدير بالذكر أن معظم القرارات الإدارية والإستثمارية تعتمد على تقدير الأحداث المستقبلة، ولكن كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى هى بمثابة قوائم تاريخية، تكون مفيدة لأنها تعطى مؤشرات أو أبعاد تفيد فى إعداد التقديرات عن المستقبل. ويرى كثير من المراقبين فى الآونه الأخيرة، وخاصة

فى مجال مناقشة أفضل الإجراءات المحاسبية، أنه طالما أن الميزانية العمومية لا تعكس أو لاتظهر القيمة Value ، لهذا ليس من الضرورى الإهتمام بالأرقام التى تظهر فيها. ولكن هذا الرأى ينقصه الدقة، ذلك لأن القول أنه يمكن إعداد قائمة دخل جيدة ولها دلالة واضحة دون أن يكون هناك قائمة مركز مالى جيدة وذات دلالة واضحة، يعنى عدم فهم العلاقة بين هاتين القائمتين. إن قوائم المركز المالى تعتبر حلقات إتصال رئيسية بين سلسلة قوائم الدخل، وتتحدد قوة هذه السلسلة، بطبيعة الحال، بقوة أضعف الحلقات فيها، وبالتالى فإن أى ضعف أو عدم وضوح فى قوائم المركز المالى ينعكس على قوائم الدخل. وبناء على ذلك فإنه من المتطلبات الرئيسية لإعداد معلومات سليمة متجانسة عن الربح ضرورة وجود بعض الافتراضات التى تحكم القيم المختلفة التى تظهر بالميزانية، والتى يتم تطبيقها أو إفتراضها بطريقة متجانسة مع الزمن. أما النظر إلى الميزانية على أنها قائمة تحتوى على الأرصدة المتبقية التى لم ترحل إلى قوائم الدخل فيترتب عليه عدم ملائمة تلك القائمة حتى لخدمة وظيفتها المحددة.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على ا لفصل الخامس عشر

أولاً : أسئلة نظرية

١- وضح أهم ملامح الأشكال الرئيسية للميزانية العمومية، وبين مزايا وعيوب كل منها.

٢- فرق بين الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، ووضح معيار التفرقة بين كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل.

٣- يعكس ترتيب عناصر الميزانية إما بالتركيز على عامل الربحية أو عامل السيولة - أشرح هذه العبارة.

٤- إشرح معايير الإفصاح فى الميزانية العمومية.

٥- «يكون للميزانية العمومية دلالة كاملة» إشرح هذه العبارة

٦- وضح بالتفصيل أهم القيود المفروضة على دلالة الميزانية العمومية، وبين أهم أسبابها.

٧- إشرح مدى تأثير المبادئ والافتراضات المحاسبية على دلالة الميزانية العمومية.

٨- ماهو المقصود برأس المال العامل وماهى العوامل المؤثرة عليه.

٩- اشرح كيف تظهر الأصول فى الميزانية العمومية، وكيف يتم الإفصاح عن الإلتزامات وحقوق الملكية.

١٠- أذكر خمسة أنواع من الأصول قصيرة الأجل وخمسة أنواع من الأصول طويلة الأجل.

١١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها :

- يكون إعداد الميزانية فى صورة حساب أكثر قبولا عن إعدادها فى شكل تقرير مالى.

- يمكن ترتيب الأصول والخصوم فى الميزانية بصورة تعكس كل من الربحية والسيولة.

- تظهر الأصول قصيرة الأجل فى الميزانية العمومية بقيمة تقترب من قيمتها الجارية أو الحالية.
- تظهر الإلتزامات قصيرة الأجل فى الميزانية العمومية بقيمتها الحالية.
- لايؤثر افتراض استمرار المشروع إطلاقاً على قائمة المركز المالى.
- يوثر افتراض الوحدة المحاسبية على قائمة المركز المالى، أما افتراض القياس النقدى فهو عديم التأثير على تلك القوائم.
- لاينبغى الإفصاح عن الحوادث الهامة طالما أنها حدثت بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل نشرها.
- الإلتزامات الجارية هى تلك الإلتزامات التى قد تتطلب أو لاتتطلب أصول قصيرة الأجل لتسويتها.
- الأصول قصيرة الأجل هى تلك الأصول التى ستتحول إلى نقدية خلال سنة أو أقل.
- الميزانية العمومية المعدة فى شكل تقرير مالى تتمشى بشكل أكبر مع مستويات ومعايير الإفصاح عن الميزانية المعدة على صورة حساب.

ثانيا : تطبيقات عملية

التطبيق الأول:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى دفاتره منشأة الكمال التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

أسم الحساب	له	منه
نقدية		١٠٠٠٠٠
أوراق قبض		٣٠٠٠٠
عملاء		١٢٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	١٦٠٠٠	
تأمين مقدم		٦٠٠٠
مخزون ١٩٩٤/١/١		٢٠٠٠٠٠
أرضى		٣٠٠٠٠٠
مبانى المعارض		١٠٠٠٠٠
مخصص إهلاك مبانى	٢٥٠٠٠	
تركيبات بالمعارض		٨٠٠٠٠
مخصص إهلاك تركيبات معارض	١٦٠٠٠	
حملة إعلانية		١٥٠٠٠
أوراق دفع	٧٠٠٠٠	
موردون	١٣٠٠٠٠	
قرض	٥٠٠٠٠	
رأس المال	٢٥٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	٥٤٠٠٠	
المسحوبات		٢٠٠٠٠
مبيعات	٩٥٠٠٠٠	
مردودات مبيعات		٥٠٠٠٠
ايرادات متنوعة	٣٠٠٠٠	
مشتريات		٤٢٠٠٠٠
مردودات ومسموحات مشتريات	٢٠٠٠٠	
خصم نقدى مكتسب	٣٠٠٠٠	
مرتبات عمال البيع		٦٠٠٠٠
مرتبات إدارية		٤٠٠٠٠
مصاريف إدارية متنوعة		٥٠٠٠٠
مصاريف بريد وتليفون		٢٠٠٠٠
مصاريف عمومية متنوعة		٣٠٠٠٠
	١٦٤١٠٠٠	١٦٤١٠٠٠

فاذا علمت :

١- تبلغ تكلفة البضاعة الموجودة فى آخر المدة ٧٠٠٠٠ جنيه.

٢- تمثل التأمينات المقدمة بوليصة تأمين ضد الحريق على معارض الشركة لمدة سنة عقدتها المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١.

٣- قامت المنشأة بحملة إعلانية فى بداية سنة ١٩٩٩، ومن المتوقع أن يستمر تأثير تلك الحملة لمدة ثلاثة سنوات.

٤- يبلغ إهلاك المبانى ٥٪ وإهلاك التركيبات ١٠٪

٥- هناك مرتبات بيعية مستحقة فى نهاية السنة المالية قدرها ١٠٠٠٠ جنيه.

٦- حصلت المنشأة على القرض فى ١٩٩٩/١٠/١ بسعر الفائدة قدره ١٢٪ لمدة سنة على أن تسدد الفائدة على هذا القرض فى نهاية السنة المالية.

المطلوب

إجراء قيود التسوية اللازمة وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى صورة تقارير مالية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى شركات صيانة السيارات فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

أسم الحساب	له	منه
	جنيه	جنيه
نقدية بالصندوق		٦٥٠٠
عملاء		١٦٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠	
تأمين مقدم		١٠٠٠
قطع غيار ومهمات		٣٠٠٠٠
أراضى		٢٠٠٠٠
مبانى الورشة		٦٠٠٠٠
آلات وتركيبات		٩٠٠٠٠
مخصص إهلاك آلات وتركيبات	٣٠٠٠٠	
موردون	١١٥٠٠	
قرض برهن المبانى	٣٠٠٠٠	
رأس المال	٨٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	١٣٤٠٠	
مبيعات قطع غيار ومهمات	١١٠٠٠٠	
إيرادات متنوعة	٢٠٠٠	
مرتبات وأجور ادارية		٦٠٠٠
مرتبات وأجور عمال الصيانة		٢٢٠٠٠
مصاريف صيانة المبانى والتركيبات		٥٠٠٠
مصاريف إدارية		٩٠٠٠
إضاءة ووقود وقوى محركة		٦٠٠٠
تكاليف غير مباشرة مختلفة		٢٥٠٠
فائدة على الرهن		٩٠٠
ضرائب عقارية		٤٠٠٠
	٢٧٨٩٠٠	٢٧٨٩٠٠

فاذا علمت :

١- تبلغ الديون المحتمل عدم تحصيلها نتيجة لفحص حسابات العملاء ١٢٠٠ جنيه.

٢- يقدر التأمين غير المستنفذ بمبلغ ٤٠٠ جنيه.

٣- تبلغ قيمة قطع الغيار والمهمات الموجودة فى نهاية السنة المالية ١٠٠٠ جنيه.

٤- تستهلك المبانى بمعدل ٢٪ سنوياً والآلات والتركيبات بمعدل ١٠٪ سنوياً.

٥- تقدر الأجور المستحقة فى نهاية المدة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه مرتبات وأجور إدارية، ٥٠٠ جنيه مرتبات وأجور عمال الصيانة، ٣٠٠ جنيه أجور غير مباشرة أخرى.

٦- تبلغ فائدة القرض المستحقة حتى تاريخ الميزانية ٩٠٠ جنيه.

المطلوب : إعداد قيود التسوية وتصوير قائمة الدخل وقائمة المركز المالى فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

التطبيق الثالث:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى دفاتر منشآة الياسمين فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

١٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص إهلاك مبانى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٨٠٠٠٠٠ جنيه آلات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مخصص إهلاك آلات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون مواد ومهمات، ٨٠٠٠٠ جنيه مخزون انتاج تحت التشغيل، ٣٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تام، ٥٠٠٠٠ جنيه حملة إعلانية، ٨٠٠٠٠ جنيه تكاليف إصلاحات جوهرية بالمبانى، ٣٠٠٠٠ جنيه مصروفات مقدمة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض (يوجد ٢٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض مخصومة) ٨٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٢٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ١٠٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة، ١٥٠٠٠٠ جنيه موردون، ٥٠٠٠٠ جنيه ضرائب مستحقة، ١٠٠٠٠ جنيه فوائد مستحقة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة مقدماً، ٢٠٠٠٠٠ جنيه قروض طويلة الأجل، ٤٠٠٠٠٠ جنيه أقساط شراء الآلات يستحق منها خلال العام التالى ٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تحديد رأس المال العامل لهذه المنشأة.

التطبيق الرابع:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى دفاتر منشأة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ بعد إجراء التسويات الجردية :

٥٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٢٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة، ٣٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٥٠٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها، ٣٠٠٠٠٠ جنيه تركيبات معارض، ١٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ١٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ١٥٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٥٠٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة مقدما، ٦٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ٣٠٠٠٠٠ جنيه حساب جارى دائن صاحب المنشأة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه موردون، ١٠٥٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ١٥٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة ٦٠٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة، ٥٠٠٠ جنية إيرادات محصلة مقدماً، أرباح العام ؟؟

المطلوب : إعداد الميزانية العمومية فى صورة مقبولة.

التطبيق الخامس

فيمايلى البيانات المتعلقة بأصول وخصوم منشأة الزهور التجارية بعد تصوير الحسابات الختامية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٥٠٠٠٠ جنيه نقدية، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٢٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٢٠٠٠٠ جنيه مهمات مكتبية، ٣٠٠٠٠ جنيه تأمين مقدم، ٢٥٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠ جنيه مستحقات، ٣٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٥٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مبانى، ١٢٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٢٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك أثاث، ٧٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ٢٥٠٠٠٠ جنيه حساب جارى صاحب المنشأة، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أرباح العام، ١٥٠٠٠٠ جنيه مسحوبات.

المطلوب :

تصوير الميزانية العمومية فى شكل تقرير مالى يوضح صافى رأس المال العامل ومجموع الأصول التى تستثمر فيها حقوق الملكية.

التطبيق السادس:

فيما يلى الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بمنشآة ياسر التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ بعد إعداد الحسابات الختامية :

١٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضى، ٤٠٠٠٠٠ جنيه مبانى، ٤٠٠٠٠٠ جنيه بضاعة،

٦٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها، ٦٠٠٠٠٠ جنيه تركيبات معارض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أثاث، ٣٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ١٠٠٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة مقدما، ١٢٠٠٠٠٠ جنيه رأس المال، ٦٠٠٠٠٠ جنيه حساب جارى دائن صاحب المنشأة، ٤٠٠٠٠٠ جنيه موردون، ٢١٠٠٠٠ جنيه أوراق دفع، ٣٠٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة، ١٢٠٠٠٠ جنيه مصروفات مستحقة، ١٠٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة مقدماً، أرباح العام ؟؟

المطلوب : إعداد الميزانية العمومية لهذه المنشأة فى صورة مقبولة.

الباب السادس

المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من الأصول والخصوم والإفصاح عنها مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب السادس

المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من الأصول والخصوم والإفصاح عنها مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

مقدمة:

إنتهينا حتى الآن من معالجة جميع العمليات التى تقوم بها مختلف أنواع المنشآت من الناحية المحاسبية، وعرضنا لإستكمال الدورة المحاسبية واعداد القوائم المالية فى هذه الأنواع المختلفة من المنشأت. وتنتهى هذه الخطوات عادة بالوصول إلى قائمة الدخل وقائمة المركز المالى (الميزانية العمومية). وتفصح الميزانية العمومية عن أصول المشروع والتزاماته وحقوق الملكية فيه. ويتعلق بالإفصاح عن هذه العناصر فى الميزانية العمومية عدة مشاكل هى أساسا مشاكل متعلقة بالتحقق من وجود هذه العناصر ومن تقييمها حتى تظهر بالميزانية العمومية بالقيمة الصحيحة لها.

ويختص هذا الباب بمشاكل الإفصاح عن مختلف عناصر الميزانية، وسنعرض فيه لمشاكل التحقق والتسويات الجردية الخاصة بالأصول قصيرة الأجل وهى أساساً النقدية، وما يتصل بها من مشاكل متعلقة بالتحقق والمطابقة بين الأرصدة الدفترية والأرصدة فى دفاتر البنك. وبعد ذلك سنناقش مشاكل التحقق وتقييم أرصدة المدينين سواء كانت فى صورة أرصدة مستحقة على العملاء أو أوراق قبض، وأخيرا نعرض لمشاكل التحقق والافصاح عن مختلف عناصر المخزون من البضاعة.

وبعد معالجة مشاكل التحقق والإفصاح عن الأصول قصيرة الاجل ننتقل إلى معالجة مشاكل الجرد والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل وما

يرتبط بذلك من مشاكل الأهلاك والأرباح والخسائر الرأسمالية ومعالجة تكاليف الإصلاح والصيانة. وسنتناول فى هذا الباب أيضا مشاكل التحقق من الإلتزامات وحقوق الملكية بصورة مختصرة. وسينقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول من الفصل السادس عشر وحتى الفصل الثامن عشر ويعالج كل فصل منها موضوعا من تلك الموضوعات، حيث يختص الفصل السادس عشر بموضوع الأصول قصيرة الأجل، أما الفصل السابع عشر فيختص بمناقشة مشاكل الأصول طويلة الأجل، ويختص الفصل الثامن عشر بالتعرض لموضوع الإلتزامات وحقوق الملكية، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل فى الصفحات التالية

الفصل السادس عشر

في

مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل

١- مقدمة:

يختص هذا الفصل بمناقشة مشاكل التحقق والتسويات الخاصة بالأصول قصيرة الأجل، وهى بصفة عامة الأصول النقدية والأصول التى ستتحول إلى نقدية خلال الفترة القصيرة (السنة المالية التالية). مثال ذلك النقدية وأرصدة العملاء وأوراق القبض والمخزون من العناصر المختلفة. وتثير هذه الأصول مشاكل معينة خاصة فى مجال التحقق من الوجود المادى لها فى نهاية الفترة المالية، وأيضا تقييمها التقييم السليم لما لذلك من أثر كبير على القوائم المالية.

وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والإلتزامات المتداولة، يجب أن تدرج البنود الآتية ضمن ما يدرج فى الأصول المتداولة:

(أ) أرصدة النقدية المحتفظ بها في المنشأة ولدى البنوك والمتاحة لمواجهة متطلبات عمليات التشغيل الجارى.

(ب) الأوراق المالية التى ليس القصد من حيازتها الابقاء عليها والتى تتميز بقابليتها للبيع الفورى.

(جـ) الأرصدة المستحقة على العملاء والمدينون المتنوعون والتى من المتوقع تحصيلها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

(د) المخزون.

(هـ) مدفوعات مقدمة لشراء أصول متداولة.

(و) مصروفات مدفوعة مقدماً متوقع إستخدامها خلال سنة من تاريخ الميزانية.

وسنناقش بإختصار تلك المشاكل فى هذا الفصل وذلك على النحو الوارد فى الصفحات التالية.

٢ – النقدية:

يستخدم إصطلاح النقدية بصفة عامة فى المحاسبة للدلالة على العملات الورقية والمعدنية والشيكات وأوامر الدفع والأموال الموجودة بالبنوك. ويتم التفرقة فى حسابات المنشأة بين النقدية الموجودة بصندوق المنشأة وبين النقدية بالبنوك، ذلك لأن هذه التفرقة هامة عند تصوير الميزانية العمومية.

وتعتبر النقدية من الأصول المتداولة أو الجارية بل انها تمثل أكثر الأصول سيولة، ولهذا فانه للحكم على ما اذا كان أصل معين يدرج ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل أم لا، فإنه ينظر إلى طول الفترة اللازمة لتحويل ذلك الأصل إلى نقدية، ولهذا دائماً ما يقال أن الأصول المتداولة هى تلك الأصول التى يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة أى فى خلال الفترة المالية التالية، ومن الطبيعى أن تكون النقدية على قمة هذا النوع من الأصول لأنها اكثر الأصول سيولة. ونتيجة للعامل السابق فإنه إذا كان للمنشأة حساب بأحد البنوك لايمكن إستخدامه فى الأغراض العادية للمشروع (حساب مخصص لأغراض خاصة) فان هذا الحساب ينبغى أن يظهر بوضوح فى الميزانية فى بند مستقل ويجب أن يوصف بطريقة سليمة. وعموماً فان حسابات الودائع الخاصة أو التى يكون السحب منها مقيداً لاتعتبر من الأصول المتداولة (قصيرة الأجل).

٢-أ- الرقابة الداخلية والنقدية:

تعتبر النقدية أكثر عرضة للإختلاس أو الضياع من غيرها من أصول المشروع، وبالإضافة إلى ذلك فان معظم عمليات المشروع تنطوى على دفع أو إستلام نقدية، ولهذا فان تحقيق الرقابة الداخلية على النقدية يعتبر فى غاية الأهمية بالنسبة للمشروع والملاك والعاملين. فالملاك من ناحية يرغبون فى

المحافظة على أصول المشروع، كما أن العاملين يهمهم احكام الرقابة حتى لايكون أحدهم موضع شك عن ضياع بعض النقود. وتتحقق الرقابة الداخلية على النقدية عن طريق إيداع جميع المتحصلات النقدية بالبنك وإجراء جميع المدفوعات بواسطة الشيكات عن طريق البنك، معنى ذلك أن أى مبلغ تحصل عليه المنشأة يودع بالبنك دون أن يستخدم فى القيام ببعض المدفوعات، وذلك لان المدفوعات ستتم بشيكات كما سبق أن ذكرنا. ويساعد هذا على أن يكون هناك سجلان للنقدية سجل تحتفظ به المنشأة وسجل يحتفظ به البنك، وفى نهاية كل شهر ينبغى أن تتم المقارنة بين السجل الداخلى للنقدية والسجل الذى يحتفظ به البنك، وتساعد هذه المقارنة بدرجة كبيرة على التحقق من دقة الرصيد النقدى.

ونعرض فيما يلى المبادئ العامة التى ينبغى إتباعها عند تصميم نظام الرقابة للداخلية للمتحصلات النقدية.

١- يجب فصل وظيفة إستلام النقدية عن وظيفة صرف النقدية، أى أن نفس الشخص لاينبغى أن يكون مسئولاً عن عمليات التحصيل والصرف.

٢- يجب أن يكون هناك تسجيلاً فورياً للنقدية بمجرد استلامها.

٣- يجب فصل عمليات الإحتفاظ بالنقدية وتداولها عن عملية الإحتفاظ بالسجلات المتعلقة بها.

٤- يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا كما هى بالبنك.

أما فيما يتعلق بالمدفوعات النقدية فان المبادئ التى ينبغى إتباعها لتحقيق الرقابة الداخلية هى :

١- جميع المدفوعات يجب أن تكون بشيكات وليس عن طريق المتحصلات النقدية كما سبق أن ذكرنا، ولاشك أن هذا المبدأ يساعد على التسجيل المزدوج للعمليات، ويتطلب إتفاق شخصين أو أكثر للقيام بعمل معين وبالتالى يقلل من احتمالات ضياع النقدية أو اختلاسها.

٢- يجب أن يكون للشيكات أرقاماً مسلسلة وأن يكون هناك معالجة سليمة للشيكات غير الصالحة للإستخدام، وذلك عن طريق التأشير عليها بما تفيد أنها غير صالحة للإستخدام، ووضعها فى مكانها المسلسل وذلك حتى يكون هناك تتبع لجميع الشيكات الخاصة بالمنشأة.

٣- ينبغى أن يتم التوقيع على الشيكات بواسطة المسئولين بالمنشأة بعد التحقق من وجود مستندات الصرف مثل الفواتير أو غيرها من المستندات التى تثبت سلامة العملية المحرر عنها الشيك، كما ينبغى أن يكون التوقيع على الشيكات من سلطة شخص أو أشخاص ليس لهم حق إعتماد صرف الفواتير أو المطالبات، كما يجب أن تكون التوقيعات على الشيكات هى نفس التوقيعات التى يحتفظ بها البنك وذلك حتى لايتعرض الشيك للرفض.

٤- يجب أن يوقع الشيك من شخصين على الأقل، ويعتبر هذا المبدأ تطبيقاً لمبدأ تقسيم المسئولية السابق عرضه، وذلك حتى يقل احتمال التلاعب، ذلك لأنه يتطلب إتفاق أكثر من شخص فى هذه الحالة.

٥- بعد التوقيع على الشيكات ينبغى أن يتم التأشير على المستندات بما يفيد صرف قيمتها، ذلك لمنع تقديمها مرة أخرى.

٢-ب- العجز أو الزيادة فى الرصيد النقدى:

تمثل النقدية المحصلة فى يوم معين مبيعات نفس اليوم أو متحصلات من عملاء أو أى إيرادات أخرى، ويتم إثبات تلك المتحصلات عادة عن طريق جعل حساب النقدية مديناً وحساب المبيعات دائناً أو حساب العملاء أو الإيرادات على نحو ما سبق أن بينا، ولكن يترتب على وجود العجز فى النقدية أن المبلغ الذى سيجعل به حساب النقدية مديناً سيقل بمقدار هذا العجز، فبفرض أن المتحصلات النقدية عن يوم ١٩٩٩/١١/٥ هى ٧٠٠ جنيه ولكن المبلغ الموجود فعلاً فى حيازة المحصل أو أمين الخزينة هو ٦٩٠ جنيه فقط.

فى هذه الحالة يتم إثبات المتحصلات على الصورة التالية :

		من مذكورين		٩٩/١١/٥
٦٩٠		حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق*		
١٠		حـ/ العجز أو الزيادة فى الخزينة		
	٧٠٠	إلى حـ/ المبيعات (أوالايرادات أو العملاء)		
		إثبات المبيعات النقدية المحصلة بتاريخ اليوم وإثبات عجز الخزينة فى ذلك اليوم.		

ومن الطبيعى أن القيد السابق يمكن أن يعد على مرحلتين :

أ – أن يتم إثبات المبلغ الذى ينبغى تحصيله بالكامل بجعل حساب النقدية بالخزينة أو بالبنك مديناً وحساب المبيعات دائنا.

ب– يثبت العجز بعد ذلك بجعل حساب العجز فى الخزينة مديناً وحساب النقدية بالخزينة أو بالبنك دائناً.

ويؤدى إستخدام أى من هاتين الطريقتين إلى نفس النتيجة وهى تخفيض الرصيد الدفترى للنقدية بالخزينة ليتطابق مع الرصيد الفعلى الموجود لدى أمين الصندوق.

ويفرض أن المتحصلات من المبيعات فى يوم ١٩٩٩/١١/٦ كانت ٨٠٠ جنيه، ولكن بمراجعة النقدية الموجودة لدى أمين الصندوق أتضح أن الرصيد الفعلى هو ٨٣٠ جنيه، فان هذه العملية تعالج على الصورة التالية :

* يلاحظ أنه اذا كانت المنشأة ستودع المتحصلات النقدية فورا فى البنك فان هذا الطرف سيكون من حـ/ نقدية بالبنك، وينطبق هذا التعليق بطبيعة الحال على جميع عمليات الزيادة والنقص فى الخزينة.

٨٣٠			من حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق	٩٩/١١/٦
			إلى مذكورين	
	٨٠٠		حـ/ المبيعات	
	٣٠		حـ/ العجز والزيادة فى الخزينة	
			إثبات مبيعات اليوم وكذا الزيادة فى رصيد النقدية.	

من الطبيعى أن القيد السابق يمكن أن يكون في شكل قيدين مستقلين على الصورة التالية :

٨٠٠			من حـ/ النقدية بالخزينة أو الصندوق	٩٩/١١/٦
	٨٠٠		إلى حـ/ المبيعات	
			إثبات مبيعات اليوم.	
٣٠			من حـ/ النقدية بالخزينة	
	٣٠		إلى حـ/ العجز والزيادة فى الخزينة	
			إثبات الزيادة فى الرصيد النقدى بتاريخ اليوم.	

واضح مما سبق أن حساب العجز أو الزيادة فى الرصيد النقدى يظهر فيه الفروق الموجودة فى الرصيد النقدى سواء كانت بالزيادة أو بالنقص، فانه يجعل مديناً بالعجز النقدى ودائناً بالزيادة، وتظل هذه المبالغ تتراكم طوال الفترة المالية، فاذا كان رصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة مديناً معنى ذلك أن العجز السنوى زاد عن مجموع الزيادة السنوية، ويعتبر الرصيد فى هذه الحالة أحد حسابات المصروفات العمومية ويظهر ضمن المصروفات فى حساب الأرباح والخسائر. أما إذا كان رصيد هذا الحساب دائناً فانه يظهر ضمن بند الإيرادات المتنوعة فى حساب الأرباح والخسائر.

وفى بعض الحالات قد ترى المنشأة تحميل الصراف بقيمة العجز فى الخزينة وفى هذه الحالة لن يعتبر العجز من حسابات المصروفات فى حساب الأرباح والخسائر، كما قد ترى المنشأة منح الصراف سلفة لتغطية هذا العجز، وفى مثل هذه الحالات تظهر السلفة فى حسابات المنشأة، ولكننا نرى عدم التعرض لهذه التفاصيل المحاسبية فى هذه المرحلة البدائية من الدراسة.

٣- الحساب الجارى بالبنك

سبق أن ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يتطلب ضرورة إجراء المدفوعات الهامة بشيكات، ولهذا تجد المنشآت أنه من الضرورى فتح حساب جارى أو أكثر لدى البنوك. وعند فتح الحساب الجارى بالبنك ينبغى تقديم طلب بذلك إلى إدارة البنك ثم التوقيع على بطاقة يحتفظ بها البنك حتى يمكن مطابقة التوقيعات على الشيكات على التوقيعات الموجودة على تلك البطاقة، وفى حالة إختلاف التوقيع الموجود على الشيكات عن التوقيع الذى يحتفظ به البنك فان البنك يتوقف عن دفع قيمة الشيك حتى يتصل بالساحب.

وعند إيداع نقدية بالحساب الجارى بالبنك يقوم المودع بإستيفاء قسيمة إيداع يوضح بها تفاصيل المبلغ المودع والحساب المودعة فية تلك النقدية، وتعد تلك القسيمة من أصل وصورة. وبعد أن يتسلم صراف البنك النقدية من المودع يعطيه صورة قسيمة الإيداع موقعاً عليها منه بما يفيد إستلامه للمبلغ المودع. وإذا تم إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك فسيكون هناك قسائم إيداع تمثل جميع المبالغ اليومية المحصلة والمودعة فى اليوم التالى بالبنك، أما فيما يتعلق بالشيكات المودعة بالبنك فستظهر فى مفردة مستقلة بقسيمة الإيداع، وقد سبق أن بينا المعالجة المحاسبية لتلك الشيكات عند عرض موضوع أوراق القبض.

وإذا طبقت المنشأة المبدأ الخاص بإيداع جميع المتحصلات فى حساب البنك كما هى، والقيام بالصرف عن طريق إستخدام الشيكات، فان جميع الإيداعات ستكون فى حساب البنك وسيكون دفتر المقبوضات ودفتر المدفوعات بمثابة دفتر للبنك، وفى هذه الحالة يمكن مطابقة الإيداعات بقسائم إيداع النقدية والشيكات. أما المسحوبات فستكون مؤيدة بالشيكات المحررة بواسطة المنشأة.

وفى نهاية كل شهر يرسل البنك إلى المنشأة كشف الحساب الجارى، وقد توافق بعض البنوك على أن ترسل إلى المنشأة الشيكات المسحوبة بواسطتها خلال الشهر والتى قام البنك بدفعها للمستفيدين بعد التأشير عليها بما يفيد ذلك.

ويوضح كشف الحساب الجارى الرصيد فى بداية الشهر وجميع الإيداعات والمدفوعات التى تمت عن طريق البنك حتى تاريخ تحريره، كما يظهر فيه جميع المصاريف التى خصمها البنك من حساب المنشأة. وأخيراً يظهر الرصيد المدين أو الدائن للمنشأة لدى البنك. ويعتبر هذا الكشف صورة أخرى للعمليات المتعلقة بحساب البنك والمثبتة فى دفاتر المقبوضات والمدفوعات التى تحتفظ بها المنشأة ولكن من ناحية عكسية، ذلك لأن حساب النقدية بالبنك يعتبر من وجهة نظر المنشأة أصل من الأصول ويزداد بالعناصر المدينة ويتناقص بالعناصر الدائنة. أما من جهة نظر البنك فالحساب الجارى المودع لديه يعتبر التزام يزداد بالعناصر الدائنة ويتناقص بالعناصر المدينة.

ومن المفروض من الناحية النظرية أن يتطابق رصيد الحساب الجارى بالبنك كما يظهر فى كشف الحساب الجارى مع رصيد حساب ا لنقدية بالبنك فى دفاتر المنشأة، إلا أن هذا التساوى لايحدث عادة فى الحياة العملية والسبب فى ذلك أنه يوجد بعض العمليات التى تكون المنشأة قد أثبتتها فى دفاترها ولكنها لم تقيد بعد فى حساب البنك، كما أنه قد يكون هناك بعض العمليات التى قام البنك بإثباتها لكن لم يتم إثباتها فى حسابات المنشأة بعد. ويجب فهم وتحديد هذه العمليات حتى يمكن إجراء التسوية بين الرصيد الدفترى للبنك والرصيد كما يظهر فى كشف الحساب الجارى وحتى يمكن أيضا تحديد الرصيد الصحيح الذى سيظهر فى ميزانية المنشأة.

ومن أمثلة العمليات التى تكون المنشأة قد قامت بإثباتها ولكنها لم تظهر فى كشف الحساب الجارى بالبنك الشيكات التى لم يقدمها المستفيدين للتحصيل بعد، والشيكات المودعة بالبنك بالبريد. ومن أمثلة العمليات التى تظهر فى كشف الحساب ولكنها لاتظهر فى دفاتر المنشأة المصاريف التى يقوم البنك بقيدها على حساب المنشأة والمتعلقة بالإحتفاظ بالحساب الجارى أو غيرها من الأعباء المستحقة للبنك ولكنها غير مقيدة بحسابات المنشأة، والشيكات المودعة التى رفض المسحوب عليهم دفعها ولم تدرج بعد فى حسابات المنشأة.

وغالبا ما يتم تحقيق التطابق بين الرصيد الدفترى والرصيد طبقا لكشف

الحساب الجارى بعد أخذ هذه العوامل فى الإعتبار، إلا أنه فى بعض الحالات قد يتطلب الأمر إجراء بعض التصحيحات فى كشف الحساب الجارى بالبنك أو فى دفاتر المنشأة وذلك حتى نضمن التطابق النهائى للرصيدين.

وتظهر قائمة تسوية الرصيدين على الصورة التالية :

الرصيد : طبقا للدفاتر فى ١٩٩٩/١٢/٣١	٥٠٠٠
يضاف : متحصلات من أوراق قبض بواسطة البنك	٣٠٠
المجموع	٥٣٠٠
يخصم : مصاريف مدرجة بكشف الحساب	٥٠
الرصيد الدفترى المعدل	٥٢٥٠
الرصيد : طبقا لكشف الحساب الجارى بالبنك	٥٧٠٠
يضاف: إيداعات بريدية لم تصل بعد البنك	١٠٠
	٥٨٠٠
يخصم: شيكات لم تقدم للصرف بعد رقم ٠٠٠، ٠٠٠، ٠٠٠	٥٥٠
الرصيد المعدل ويطابق الرصيد الدفترى المعدل	٥٢٥٠

ويعتبر مبلغ ٥٢٥٠ جنيه هو الرصيد الصحيح الذى ينبغى أن يظهر فى ميزانية المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ ، ويلاحظ أن هذا الرصيد يختلف عن كل من الرصيد الدفترى والرصيد طبقا لكشف الحساب الجارى بالبنك، وذلك لأن كلاهما لايشتمل على المعلومات التى ينبغى وجودها حتى آخر لحظة فى السنة المالية.

وحتى يمكن إظهار الرصيد السابق فى ميزانية المنشأة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩ فانه ينبغى إجراء بعض قيود التسوية لمعالجة العمليات التى قام البنك بإثباتها دون أن تكون مثبتة فى دفاتر المنشأة وذلك على النحو التالى :

ويظهر حساب البنك على الصورة التالية :

٣٠٠			من حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١٢/٣١
	٣٠٠		إلى حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
			إثبات أوراق القبض المحصلة.	
٥٠			من حـ/ مصاريف البنك	
	٥٠		إلى حـ/ نقدية بالبنك	٩٩/١٢/٣١
			إثبات المصاريف بالبنك.	

وسيظهر رصيد حساب النقدية بالبنك فى الميزانية العمومية بمبلغ ٥٢٥٠ جنيه، كما سيرحل حساب مصروفات البنك إلى حساب الأرباح والخسائر بإعتباره مصروفاً يخص السنة المالية الحالية.

حـ/ النقدية بالبنك

٥٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	٥٠	من حـ/ م. البنك	١٢/٣١
٣٠٠	إلى حـ/ أ. قبض برسم التحصيل		٥٢٥٠	رصيد الميزانية	
٥٣٠٠			٥٣٠٠		

٤- صندوق المصروفات النثرية:

بينا فيما سبق أن النظام السليم للرقابة الداخلية يتطلب ضرورة إيداع جميع المتحصلات النقدية بالبنك على أن يتم إجراء جميع المدفوعات بشيكات. ولكنه لتسهيل العمل تضطر المنشأة إلى الحصول على مبلغ نقدى صغير يخصص للقيام بالمدفوعات الخاصة بالمدفوعات الصغيرة، مثال ذلك مصاريف البريد والتلغراف والإنتقالات داخل المدينة وغيرها. ويسحب هذا المبلغ من حساب البنك بشيك ويظهر القيد الخاص به فى دفتر المدفوعات. ويتم الصرف من هذا الرصيد بموجب مستندات موقعة من المسئولين فى

المنشأة، وتظهر المبالغ المصروفة فى دفتر صندوق المصروفات النثرية الذى يبين تفاصيل المبالغ المدفوعة، وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات النثرية من الإنتهاء يتم اعادته إلى رصيده الأصلى عن طريق إجراء القيود المتعلقة بالمصروفات وصرفها بشيك يتم بموجبه إعادة الرصيد إلى المبلغ المفروض أن يكون فى صندوق المصروفات النثرية.

ويجب اقفال دفتر صندوق المصروفات النثرية فى نهاية السنة المالية مهما كان الرصيد الموجود به وذلك حتى يتم ترحيل المصروفات النثرية إلى الحسابات الخاصة بها والتى تخص السنة المالية الحالية، وذلك لأن عدم إجراء القيود المتعلقة بالمصروفات النثرية فى نهاية السنة المالية يترتب عليه عدم أخذ بعض المصروفات فى الإعتبار فى الفترة المحاسبية المتعلقة بها، كما سبق أن أوضحنا عند التعرض لموضوع اليوميات والدفاتر المساعدة.

٥- التحقق والتسويات المتعلقة بأرصدة العملاء:

يساعد البيع الآجل على توسيع سوق الصناعة بطريقة تسمح بالحصول على مزايا الإنتاج الكبير وزيادة الأرباح بناء على ذلك، ولكن نظراً للمخاطر التى تتعرض لها المنشأة نتيجة إحتمال عدم تحصيل المبيعات الآجلة فانها تخصص عادة قسم للائتمان يقرر المبالغ التى يمكن منحها لعميل معين على الحساب وذلك بعد فحص مركزه المالى ومقدرته على الدفع وبعد الرجوع إلى سجل معاملاته الماضية وغير ذلك من المعلومات التى تساعد فى تقرير منح الائتمان. وعلى الرغم من تلك الإجراءات فانه سوف يكون هناك بعض الخسائر الناتجة عن عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة، ولكن خسائر عدم التحصيل تقل نتيجة للسياسة السليمة لمنح الائتمان، وهنا فإن المشروع يوازن بين تجنب خسائر عدم التحصيل والأرباح المحتملة من عمليات البيع الآجل، وذلك لأن الحد من منح الائتمان يترتب عليه بلاشك تخفيض المبيعات وبالتالى الأرباح.

ويجب أن تظهر الخسائر المتعلقة بمنح الإئتمان والناتجة عن إحتمال عدم

تحصيل بعض الأرصدة فى القوائم المالية، وذلك لأن عدم أخذ تلك الخسائر المحتملة فى الحسبان يجعل تلك القوائم مضللة فإذا أظهرت ميزانية أحدى المنشأت رصيداً للعملاء فى ١٩٩٩/١٢/٣١ قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه دون أن تأخذ فى الإعتبار إحتمالات عدم تحصيل بعض تلك الأرصدة كان معنى ذلك تضليل القارئ وعدم تحميل الفترة المالية بما يخصها من أعباء متمثلة فى الخسائر المحتملة عن عدم تحصيل بعض الأرصدة.

إن ما ينبغى أن يظهر فى الميزانية فى نهاية السنة المالية هو القيمة الممكن تحقيقها Realizable value، أى قيمة النقدية المتوقع تحصيلها من أرصدة العملاء، وهذه القيمة تختلف بلاشك عن القيمة الإسمية لأرصدة العملاء. ويترتب على ظهور أرصدة العملاء فى الميزانية العمومية بقيمتها الإسمية مغالاة فى قيمة الأصول يقابلها مغالاة فى حقوق الملكية. كما يترتب على ذلك أيضا أن صافى الربح يكون خاطئاً ذلك لان المصروفات لم تتضمن الخسائر المحتملة نتيجة إحتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة.

وقد سبق أن ذكرنا أن مفهوم الإستحقاق يتطلب ضرورة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة بالمصروفات المتعلقة بخلق تلك الإيرادات. فاذا قامت المنشأة بالبيع فى الفترة الحالية فان الإيرادات الناتجة عن عملية المبيعات الأجلة ستظهر فى تلك الفترة، ولهذا فان الخسائر الخاصة بإحتمال عدم تحصيل تلك الأرصدة ينبغي بلا شك أن تخفض مقدار إيرادات الفترة الحالية على الرغم من أن عدم التحصيل سيتقرر فى فترة تالية. والحكمة فى ذلك أنه طالما أن الإيرادات أدرجت ضمن حسابات الفترة فان المصروفات أيضا، على الرغم من أنها أمر إحتمالى، ينبغى أن تظهر فى حسابات تلك الفترة. ونتيجة لذلك فان عدم أظهار تلك التسويات فى حسابات السنة الحالية يؤدى إلى التأثير على تلك الحسابات ويجعلها مضللة على نحو ما سبق أن ذكرنا.

فى المثال السابق عرضه ذكرنا أن المنشأة كانت قد أظهرت فى ميزانيتها

مبلغاً قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه لارصدة العملاء، فإذا فرضنا أنه بفحص هذه الأرصدة تبين للمنشأة أن هناك إحتمال عدم تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، معنى ذلك أن إدارة المشروع قدرت المصروفات المتعلقة بعدم تحصيل الديون أو مصروفات الديون المشكوك فيها بمبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه، فى مثل هذه الحالة ينبغى إجراء القيود التالية لإثبات هذه العملية :

١٠٠٠٠	 ١٠٠٠٠		من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها إثبات المبالغ المحتمل عدم تحصيلها فى تاريخ الميزانية العمومية.	٩٩/١٢/٣١
١٠٠٠٠	 ١٠٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة المصروفات الخاصة بإحتمال عدم تحصيل بعض أرصدة العملاء.	٩٩/١٢/٣١

واضح من القيدين السابقين أننا فتحنا حساب للمصروفات الناتجة عن إحتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة ورحلنا هذا المصروف لحساب الأرباح والخسائر. أما حساب مخصص الديون المشكوك فيها فسيظهر فى ميزانية المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ مطروحاً من رصيد العملاء فى الميزانية العمومية، وبناء عليه فإن هذا المخصص يساعد على تخفيض أرصدة العملاء إلى القيمة المحتمل تحقيقها على نحو ما سبق أن بينا.

٥-أ- مخصص الديون المشكوك فيها:

Allowance for Uncollectible Accounts

فى حقيقة الأمر لايوجد طريقة يمكن بإستخدامها أن نقول أن حساب

مدين سيمكن تحصيله وأن حساباً آخر لن يكون من المستطاع تحصيله، وبناء عليه فإنه لايمكن أن نجعل أحد الحسابات المدينة للعملاء دائناً بقيمة المصروفات المتعلقة بإحتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة ذلك لأن هذا الحساب غير معروف بالتحديد فى تاريخ الميزانية، كما أنه لايمكن ترحيل هذا المبلغ الاجمالى لحساب إجمالى العملاء ذلك لأن هذا الإجراء يترتب عليه إختلافا بين مجموع الأرصدة طبقاً لدفتر أستاذ مساعد العملاء ورصيد حساب إجمالى العملاء. وبناء على ذلك فان الإجراء الأمثل هو ترحيل تلك المصروفات إلى حساب دائن يسمى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، ويظهر هذا الحساب فى الميزانية العمومية مطروحاً من القيمة الاسمية لأرصدة العملاء. وسيكون الناتج من عملية الطرح فى الميزانية هو القيمة الممكن تحقيقها من أرصدة العملاء فى تاريخ الميزانية.

ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها ضمن مجموعة الأصول فى الميزانية العمومية طالما أنه يطرح من أرصدة العملاء. ويعتبر هذا الحساب بمثابة حساب لتقييم Valuation account لأرصدة العملاء. بمعنى أنه يستخدم لتخفيض رصيد العملاء للوصول به إلى القيمة السليمة التى ينبغى أن تظهر فى الميزانية. وقد يطلق البعض على هذا الحساب أسم مخصص الديون المعدومة وفى هذه الحالة سيحل حساب مصروفات الديون المعدومة محل حساب مصروفات الديون المشكوك فيها.

ويشبه حساب مخصص الديون المشكوك فيها حساب مجمع الإهلاك (أو مخصص الإهلاك) والذى يظهر فى الميزانية العمومية مطروحاً من قيمة الأصول القابلة للإهلاك مثل المبانى والآلات والتركيبات وغيرها فكلا من هذين الحسابين يظهر فى الدفاتر نتيجة لقيود تسوية فى آخر السنة المالية، وكلاهما مبنيا على تقدير إدارة المشروع دون أن يكون هناك وسيلة لتحديده تحديداً دقيقاً. وفى الحالتين فان الجانب المدين يؤثر على أحد حسابات المصروفات (حساب مصروفات الديون المشكوك فيها أو حساب مصروفات

الإهلاك)، إلا أنه يلاحظ أن هذين الحسابين يؤديا وظيفتين مختلفتين فحساب مخصص الديون مشكوك فيها يؤدى إلى تخفيض رصيد حساب العملاء إلى القيمة الصافية الممكن تحقيقها Net Realizable value. أما حساب مجمع الإهلاك فليس المقصود منه تخفيض قيمة الأصول طويلة الأجل إلى القيمة الصافية المتوقعة. ولكن القصد منه فقط بيان الجزء من التكلفة الأصلية للأصل الذى استنفذ فى عمليات المشروع والذى ادرج ضمن حسابات المصروفات. فالقيمة الممكن تحقيقها لاتعتبر مفهوماً له دلالته بالنسبة للمحاسبة عن الأصول طويلة الأجل، ذلك لأن تلك الأصول ليست مخصصة للبيع ولكنها مخصصة لإستخدامها فى العمل والإنتاج بالمنشأة.

٥-ب- تقدير مصروفات الديون المشكوك فيها:

سبق أن ذكرنا أنه قبل إعداد الحسابات الختامية فى نهاية السنة المالية، ينبغى الوصول إلى تقدير للمصروفات المتعلقة بالديون المشكوك فيها، ومن الطبيعى أن هذا التقدير سيتم الوصول إليه بناء على الخبرة السابقة وذلك بعد الأخذ فى الإعتبار الظروف الحالية، لأنه فى خلال فترات الانتعاش وزيادة النشاط تقل إحتمالات عدم التحصيل بعكس الحال فى فترات الكساد وتدهور النشاط التجارى والصناعى فيزداد هذا الإحتمال.

وطالما أن مصروفات الديون المشكوك فيها هى بمثابة تقدير وليست محددة تحديداً دقيقاً لهذا فان الحكم الشخصى ربما يلعب دوراً كبيراً فى سبيل الوصول إليها. وعلى الرغم من ذلك فانه يمكن تقديره بمستوى معقول من الدقة. فكثير من رجال الأعمال يرون أن هذا المخصص ينبغى أن يكون كافياً لتغطية الخسائر المحتملة. وتعنى الكفاية هنا أن هذا المبلغ ينبغى أن يزيد عن الحد الأدنى للخسائر المحتملة.

ويلعب مفهوم التحفظ Conservatism السابق الإشارة إليه دوراً كبيراً فى

تقدير قيمة هذا المخصص ذلك لأنه كلما زادت قيمة هذا المخصص كلما إنخفضت قيمة رصيد العملاء. ويرى كثير من المحاسبين ورجال الأعمال الميل إلى التحفظ فى تقييم الأصول كلما كان ذلك من الممكن تبريره من الناحية المنطقية. ومعنى التحفظ فى إعداد الميزانية العمومية الاتجاه نحو تقييم الأصول بقيمتها الأقل وليست محاولة الوصول إلى التقييم بطريقة موضوعية. وجدير بالذكر أنه لايمكن الدفاع عن الإتجاه نحو التحفظ فى إعداد الميزانية العمومية من الناحية النظرية، إلا أن كثير من الجهات مثل البنوك وغيرها من بيوت الأقراض تعتبر هذه السياسة مرغوبة منذ زمن بعيد.

وعموما يمكن إستخدام أسلوبين مختلفين لتقدير قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ونعرض لكل منها فيمايلى :

أولا – طريقة فحص حسابات العملاء:

تعتبر طريقة فحص حسابات العملاء فى تاريخ الميزانية العمومية من الأساليب الواسعة الانتشار عند تقدير قيمة مخصص الديون المشكوك فيها. ويعتبر عمر الحساب من العوامل الحاسمة فى هذا المجال. فأى حساب يكون قد مضى عليه فترة طويلة دون تحصيل يثير كثيراً من الشك فى إمكانية تحصيله، فطول مدة بقاء الحساب تعنى أن العميل غير قادر أو غير راغب فى السداد. وحتى يمكن تقدير قيمة المخصص يتم تقسيم الحسابات وفقا لعمرها (طول مدة بقائها) وذلك على النحو الوارد فى الجدول التالى :

أسم العميل	المجموع	لم تستحق بعد	مستحقة من ١ - ٣٠ يوم	مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم	مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم	مستحقة أكثر من ٩٠ يوم
حسام	٦٥٠٠	٦٥٠٠				
ياسر	٥٠٠			٥٠٠		
هشام	١٥٠٠				٥٠٠	١٠٠٠
وليد	٦٠٠		٦٠٠			
معتز	٩٠٠	٩٠٠				
المجموع	١٠٠٠٠	٧٤٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٥٠٠	١٠٠٠
النسبة المئوية	٪١٠٠	٪٧٤	٪٦	٪٥	٪٥	٪١٠

ويساعد الجدول السابق على اعطاء الإدارة فكرة واضحة عن حالة التحصيل وإحتمالات خسائر عدم التحصيل، وتصل نسبة المبالغ المستحقة والتى لم تدفع بعد فى الجدول السابق ٢٦ ٪ وتتراوح المدة المستحقة فيها هذه الأرصدة من يوم إلى أكثر من ٩٠ يوم،.فمثلا نجد أن نسبة ٦ ٪ مستحقة من يوم إلى ٣٠ يوم، ٥ ٪ مستحقة من ٣١ يوم إلى ٦٠ يوم ومثلها مستحقة من ٦١ يوم إلى ٩٠ يوم. أما النسبة المستحقة منذ أكثر من ٩٠ يوم فهى ١٠ ٪ من أرصدة العملاء. ويلاحظ أن إجراء مثل هذا التحليل على أساس شهرى يعطى للإدارة فكرة جيدة عن حركة التحصيل، وبناء على ذلك يمكن أن تتخذ الإجراءات المناسبة فيما يتعلق برسم سياسة الائتمان. وبالإضافة إلى ذلك فإن التحليل السابق يساعد على تقييم كفاءة جهاز التحصيل فى المنشأة.

ويلاحظ أن التحليل السابق يفترض أن العميل الذى يقوم بسداد جزء من رصيد حسابه، فانه يحدد الفاتورة التى يقوم بسدادها، فاذا لم يفعل ذلك فانه من المفروض أن يسدد أقدم تلك الفواتير.

وجدير بالذكر أنه كلما طالت المدة المستحق فيها الحساب كلما كان هناك إحتمال كبير لعدم تحصيله كاملاً، ولهذا فان التحليل السابق يساعد على تحديد المبلغ الذى ينبغى إضافته لحساب مخصص الديون المشكوك فيها،

وحتى يمكن الوصول إلى هذا الهدف فانه ينبغي تحديد نسبة الخسارة المحتملة بالنسبة لكل مجموعة من الحسابات، وعن طريق إستخدام تلك النسبة يمكن تحديد خسارة كل مجموعة من الحسابات المدينة، وعن طريق إضافة الخسائر المحتملة بالنسبة لجميع المجموعات نصل إلى الرصيد اللازم وجوده فى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، ويظهر الجدول التالى المبالغ المستحقة من كل مجموعة والنسبة المحتملة للخسارة والرصيد اللازم وجوده كمخصص للديون المشكوك فيها وذلك على النحو التالى :

تقدير مخصص الديون المشكوك فيها

عن طريق تحليل الحسابات

مجموعة الحسابات	المبلغ (جنيه)	النسبة المتوقع عدم تحصيلها	مجموع مخصص الديون المشكوك فيها جنيه
لم تستحق بعد	٧٤٠٠	٪١	٧٤
مستحقة من ١-٣٠ يوم	٦٠٠	٪٥	٣٠
مستحقة من ٣١-٦٠ يوم	٥٠٠	٪١٠	٥٠
مستحقة من ٦١-٩٠ يوم	٥٠٠	٪٢٠	١٠٠
مستحقة لأكثر من ٩٠ يوم	١٠٠٠	٪٥٠	٥٠٠
المجموع	١٠٠٠٠		٧٥٤

ويوضح هذا الجدول أنه ينبغى أن يكون هناك رصيد لمخصص الديون المشكوك فيها قدره ٧٥٤ جنيه فى نهاية السنة المالية، وقبل إعداد قيد التسوية الخاص بإيجاد هذا المخصص ينبغى معرفة الرصيد الموجود حالياً قبل القيام بعملية التحليل السابقة، فاذا كان هناك -على سبيل المثال- رصيداً دائناً بهذا الحساب قدره ٢٠٠ جنيه، فان قيد التسوية ينبغى أن يكون بمبلغ ٥٥٤ جنيه وذلك حتى يصبح رصيد هذا الحساب ٧٥٤ جنيه، وهو المبلغ المطلوب وجوده لمقابلة الخسائر المحتملة فى تاريخ الميزانية ويظهر القيد فى هذه الحالة على الصورة التالية :

٥٥٤			من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيده ٧٥٤ جنيه.	٩٩/١٢/٣١
	٥٥٤			
٥٥٤			من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها.	٩٩/١٢/٣١
	٥٥٤			

ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها وحساب الأرباح والخسائر عن تلك السنة على الصورة التالية :

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

٧٥٤	رصيد (ميزانية) ١٩٩٩/١٢/٣١	١٢/٣١	٢٠٠	رصيد سابق (مرحل)	٩٩/١/١
			٥٥٤	من حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها.	
٧٥٤			٧٥٤		

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

٥٥٤	مصاريف الديون المشكوك فيها	

أما الميزانية العمومية فتظهر على الصورة التالية :

الأصول

الميزانية العمومية
في ١٩٩٩/١٢/٣١

....	....	....
	١٠٠٠٠	عملاء
	٧٥٤	- مخصص ديون مشكوك فيها
٩٢٤٦		

واضح من القيود السابقة أنه يترتب عليها تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٥٥٤ جنيه، وذلك لرفع مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح ٧٥٤ جنيه، وهو المبلغ اللازم وجوده فى نهاية السنة المالية طبقا للنتائج التى أظهرها تحليل الحسابات المختلفة على النحو السابق ذكره.

وقد ظهر الرصيد الجديد لحساب مخصص الديون المشكوك فيها مطروحاً من حساب العملاء فى الميزانية العمومية المؤرخة فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٩.

ثانيا : تقدير مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من المبيعات:

تفضل بعض المنشآت تقدير مخصص الديون المشكوك فيها على أساس نسبة مئوية من المبيعات السنوية الصافية، وتسمى هذه الطريقة عادة بمدخل قائمة الدخل فى تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، وذلك تمييزاً لها عن الطريقة السابقة التى يطلق عليها مدخل الميزانية العمومية لتقدير المخصص.

ويكون التساؤل الهام الذى ينبغى إجابته ليس ماهو القدر اللازم وجوده فى حساب التقييم (مخصص الديون المشكوك فيها) حتى نصل برصيد العملاء إلى القيمة الممكن تحقيقها؟ ولكن يصبح هذا التساؤل ماهى قيمة المصاريف الناتجة عن إحتمال عدم التحصيل المرتبطة بحجم المبيعات السنوية؟ وعلى سبيل المثال إذا كانت خبرة المنشأة عن السنوات السابقة تشير إلى أن مصاريف الديون غير المحصلة كانت تصل بإستمرار إلى ١٪ من المبيعات الصافية (المبيعات بعد استبعاد المردودات والمسموحات والخصومات) وقد

ظهرت الأرصدة التالية فى دفاتر المنشأة قبل إجراء أى تسويات :

	جنيه	جنيه
المبيعات		٥٦٠٠٠
مردودات ومسموحات المبيعات	٢٠٠٠	
خصم نقدى على المبيعات	٤٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك فيها	٢٠٠	

من البيانات السابقة نجد أن المبيعات الصافية ٥٠٠٠٠ جنيه (٥٦٠٠٠ - ٦٠٠٠) ويكـون المخصص اللازم تحميله على حسـابات العام الحـالى هـو ٥٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ × ١٪). وعند إستخدام هذه الطريقة نتجاهل الرصيد الموجود فى حساب مخصص الديون المشكوك فيها، ذلك لأن هذه الطريقة فى تحديد قيمة مخصص الديون المشكوك فيها تركز على العلاقة بين مصاريف الديون المشكوك فيها والمبيعات الصافية، وليس على تقدير قيمة رصيد العملاء فى الميزانية العمومية. وفى هذه الحالة ستظهر القيود على الصورة التالية :

٥٠٠			من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها	٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠		إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
			إثبات المصاريف المتوقعة للديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من المبيعات الصافية.	
٥٠٠			من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة)	٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠		إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها	
			تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها بنسبة ١٪ من المبيعات الصافية.	

ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها وحساب الارباح والخسائر فى هذه الحالة على الصورة التالية :

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

منه					لـه
٧٠٠	رصيد (ميزانية)	٩٩/١٢/٣١	٢٠٠	رصيد (سابق)	٩٩/١/١
			٥٠٠	من حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها.	
٧٠٠			٧٠٠		

وسيحمل حساب النتيجة (حساب الأرباح والخسائر) بمبلغ ٥٠٠ جنيه ضمن عناصر المصروفات. كما سيظهر حساب مخصص الديون فيها بمبلغ ٧٠٠ جنيه مطروحاً طرحاً شكلياً من رصيد العملاء فى هذه الحالة.

وفى حالة المنشآت التى تقوم بالبيع بالنقد وبالآجل فانه قد يكون من الموغوب فيه أن يحسب مخصص الديون المشكوك فيها كنسبة من المبيعات الآجلة فقط.

٥-جـ- معالجة الديون التى يتقرر إعدامها

إذا تأكد للمنشأة أن احد حسابات العملاء أصبح غير ممكن تحصيله نهائيا بسبب إفلاس العميل أو وفاته دون أن يترك ورائه تركه يمكن الرجوع عليها أو لأى سبب آخر. فى مثل هذه الحالات فان رصيد هذا العميل لم يعد يمثل أصل للمشروع ويجب استبعادة من الدفاتر لأنه لن يمكن تحصيل أى شئ منه، معنى ذلك أنه ينبغى أن يصل رصيد حساب العميل إلى صفر. ولتحقيق هذه الغاية ينبغى إجراء قيد يكون الطرف الدائن فيه هو حساب العميل بكامل قيمة الرصيد المعدوم، ويكون الطرف المدين لهذا القيد هو حساب مخصص الديون المشكوك فيها.

فبفرض أنه ظهرت الأرصدة التالية فى دفاتر إحدى المنشآت فى أول يناير ١٩٩٩ :

	جنيه
عملاء	١٠٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٧٥٤

وبفرض أنه فى خلال شهر يناير سنة ١٩٩٩ أفلس احد العملاء (العميل باسم) الذى يبلغ رصيد حسابه ٥٠٠ جنيه وقد قررت المنشآة إعدام الدين المستحق عليه. فى هذه الحالة سيظهر القيد الخاص بمعالجة هذه العملية على الصورة التالية :

٥٠٠			من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	٩٩/١/٥
	٥٠٠		إلى حـ/ العملاء (العميل باسم)	
			تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة الدين المستحق على العميل باسم.	

واضح أنه يترتب على هذا القيد تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة ما يعدم من ديون أثناء السنة.

أما الخسائر المحتملة والمقدرة فى نهاية السنة المالية فإنها تحمل على مصروفات الديون المشكوك فيها. فعندما يتقرر إعدام دين فى أثناء السنة فإن هذا لايحمل فى طياته خسارة اضافية ولكن هذا يتفق مع تقديراتنا السابقة للخسائر المحتملة. إن الديون التى يتقرر إعدامها هى بمثابة إستخدام للمخصص السابق تكوينه لهذا الغرض. كما يلاحظ أيضا أن الطرف الدائن من القيد السابق سيرحل إلى حساب اجمالى العملاء فى دفتر الأستاذ العام كما سيرحل أيضاً إلى حساب العميل باسم فى دفتر أستاذ مساعد العملاء، ويظهر حساب العملاء وحساب مخصص الديون المشكوك فيها بعد ترحيل القيد السابق على الصورة التالية :

حـ/ إجمالى العملاء

منه			له		
١٠٠٠٠	رصيد	١/١	٥٠٠	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها.	١/٥
			٩٥٠٠	رصيد	
١٠٠٠٠			١٠٠٠٠		

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها

منه			له		
٥٠٠	إلى حـ/ العملاء	١/٥	٧٥٤	رصيد	١/١
٢٥٤	رصيد				
٧٥٤			٧٥٤		

ويلاحظ أن إثبات القيد السابق الخاص بتحميل مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة ما يعدم من ديون لايؤثر على صافى قيمة رصيد العملاء فى الميزانية العمومية، وذلك كما يتضح من الميزانية قبل إجراء القيد والميزانية بعد إجراء ذلك القيد على الصورة التالية :

الميزانية قبل التعديل

الأصول

	١٠٠٠٠	عملاء
	٧٥٤	– مخصص ديون مشكوك فيها.
٩٢٤٦		

الميزانية بعد اجراء القيد

الأصول

	٩٥٠٠	عملاء
	٢٥٤	– مخصص ديون مشكوك فيها.
٩٢٤٦		

واضح أن رقم صافى العملاء ظل كما هو فى الميزانيتين السابقتين، معنى ذلك أنه لايوجد مصروف جديد مترتب على القيد السابق، إنه مجرد إستخدام للمخصص فى الغرض المكون من أجله. أن المصروف يظهر فقط عند تكوين المخصص فى نهاية السنة المالية، وذلك تمشياً مع ماسبق ذكره من أن الخسارة المتعلقة بالديون المشكوك فيها تخص الفترة التى تم فيها البيع وليس الفترة التى يتقرر فيها إعدام الدين.

وجدير بالذكر أنه نادراً ماتتطابق الديون المعدومة مع المخصص المكون لهذا الغرض، أى بعبارة أخرى نادرا ماتتعادل الخسارة الفعلية مع الخسارة المقدرة، فإذاكانت الديون المعدومة اكبر من رصيد المخصص فسيكون رصيد المخصص بعد تحميله بالديون المعدومة رصيدا مدينا.

فبفرض أنه قد ظهرت الأرصدة التالية فى دفاتر إحدى المنشآت فى ١٩٩٩/١/١ :

	جنيه
عملاء	١١٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٧٠٠

وبفرض أنه خلال سنة ١٩٩٩ أفلس أحد العملاء والذى يبلغ رصيد حسابه ١٠٠٠ جنيه وقد قررت المنشأة إعدام الدين المستحق عليه. وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٥ ٪ من رصيد العملاء.

وفى هذه الحالة ستظهر القيود الخاصة بمعالجة هذه العملية على الصورة التالية:

١٠٠٠			من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	تاريخ اعدام الدين
	١٠٠٠		إلى حـ/ العملاء	
			تحميل حساب مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة الدين المستحق على العميل......	

وسيصبح رصيد المخصص مديناً بـ ٣٠٠ جنيه.

وفى نهاية السنة المالية سنجد أن رصيد المخصص اللازم وجوده فى نهاية السنة المالية ٥٪ × ١٠٠٠٠ = ٥٠٠ جنيه. ويلزم لذلك ضرورة زيادة المخصص بمبلغ ٨٠٠ جنيه حتى يصبح رصيده دائناً بمبلغ ٥٠٠ جنيه وستظهر القيود فى هذه الحالة على الصورة التالية:

٨٠٠			من حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها	٩٩/١٢/٣١
	٨٠٠		إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
			زيادة مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيده ٥٠٠ جنيه.	
٨٠٠			من حـ/ الارباح والخسائر (حـ/ .....)	٩٩/١٢/٣١
	٨٠٠		إلى حـ/ مصروفات الديون المشكوك فيها	
			تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف الديون المشكوك فيها.	

حـ/ العملاء

١١٠٠٠	رصيد ١٩٩٩/١/١	١٠٠٠	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها
		١٠٠٠٠	رصيد (الميزانية) فى ١٩٩٩/١٢/٣١
١١٠٠٠		١١٠٠٠	

حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها

١٠٠٠	إلى حـ/ العملاء	٧٠٠	الرصيد قبل التسوية
٥٠٠	رصيد (الميزانية فى ١٩٩٩/١٢/٣١) ٥٪ × ١٠٠٠٠	٨٠٠	من حـ/ مصاريف ديون مشكوك فيها (متمم)
١٥٠٠		١٥٠٠	

الآثر على

حـ/ الأرباح والخسائر سنة ١٩٩٩

٨٠٠	مصاريف ديون مشكوك فيها

الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/١٩٩٩

	١٠٠٠٠	العملاء
	(٥٠٠)	– مخصص ديون مشكوك فيها
٩٥٠٠		

وتجدر الاشارة إلى أنه اذا كانت استخدامات المخصص خلال السنة (الديون المعدومة) أقل من رصيد حساب المخصص فى بداية السنة المالية فسيكون رصيد المخصص فى نهاية السنة المالية وقبل اجراء التسويات دائناً، وسيؤخذ هذا الرصيد الدائن فى الاعتبار عند تحديد المبلغ الواجب تحميله على حساب النتيجة فى نهاية السنة المالية كما سبق أن أوضحنا.

٥–د– الديون المبعوثة (تحصيل الديون السابق إعدامها)

قد يحدث فى بعض الحالات تحصيل بعض الديون التى قررت ادارة المنشأة من قبل إعدامها، فى هذه الحالة ينبغى إجراء قيد عكسى للقيد الخاص بإعدام الدين ويظهر هذا القيد على الصورة التالية :

٢٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء (العميل ....)	٩٩/١/٥
	٢٠٠		إلى حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
			إثبات الديون المحصلة اليوم والسابق اعدامها بتاريخ .. / .. / ...	

واضح أنه يترتب على هذا القيد إعادة مديونية العميل من جديد ومن الطبيعى أن هذه المديونية ستظهر فى حساب إجمالى العملاء وفى الحساب الخاص للعميل فى دفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ثم بعد ذلك تدرج المتحصلات فى دفتر المقبوضات النقدية. ويلاحظ أنه اذا كان هناك إسترداد جزئى لرصيد الحساب فإن القيد السابق يجرى بالمبلغ المسترد فقط.

٥ – هـ – الديون الجيدة وخصم تعجيل الدفع :

قد تقضى سياسة البيع فى المنشأة منح العملاء خصماً معيناً إذا تم سداد المستحقات قبل إنتهاء فترة الائتمان الممنوحة لهم، ويعتبر خصم تعجيل الدفع الممنوح للعملاء أثناء السنة المالية مصروفاً يخص السنة الحالية التى تمت فيها المبيعات ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائر بناء على ذلك. إلا أنه فى نهاية السنة المالية قد يوجد بعض أرصدة العملاء (عن مبيعات تحققت من السنة الحالية) التى قد يتقدم أصحابها فى بداية السنة التالية مطالبين بدفع ما عليهم مقابل حصولهم على خصم تعجيل الدفع، فى مثل هذه الحالات يكون هذا الخصم خاصاً بالسنة التى تمت فيها المبيعات، ويكون من الضرورى تكوين مخصص مناسب لمقابلة الأعباء المتوقعة عن منح هذا الخصم فى العام التالى. ويعالج هذا الخصم محاسبياً بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة مخصص الديون المشكوك فيها، وتظهر القيود المتعلقة بهذا المخصص على الصورة التالية بفرض أنه يوجد رصيد مدين بحساب مصاريف خصم تعجيل الدفع قدره ٤٠٠ جنيه.

٩٩/١٢/٣١	من حـ/ مصروفات خصم تعجيل الدفع إلى حـ/ مخصص الخصم المسموح به إثبات مخصص الخصم المسموح به المقدر وتحميله على حساب مصروفات الخصم المسموح به لتعجيل الدفع.		١٠٠	١٠٠
٩٩/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة) إلى حـ/ مصروفات خصم تعجيل الدفع تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة مصاريف خصم تعجيل الدفع.		٥٠٠	٥٠٠

ويلاحظ أن مخصص الخصم المسموح به يحسب عادة كنسبة مئوية من رصيد الديون الجيدة أى بعد إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها، كما أنه يمكن حسابه على أساس فحص الحسابات التى قد يستحق عنها خصم وفقا لخبرة المنشأة السابقة على نحو ما سبق أن بينا عند عرض مخصص الديون المشكوك فيها.

ويظهر مخصص الخصم المسموح به فى الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد الديون الجيدة أى بعد إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها.

ويلاحظ أنه إذا تقدم أحد العملاء الذى تظهر أرصدة حساباتهم فى ميزانية العام الماضى فى بداية السنة التالية وطلب سداد حسابه والتمتع بالخصم، فإنه فى هذه الحالة ينبغى إجراء قيد مؤداه جعل حساب النقدية بالبنك أو النقدية بالخزينة مدينا بصافى قيمة المتحصلات ومخصص الخصم المسموح به مديناً بقيمة الخصم على أن يكون الطرف الدائن هو حساب العميل وسيظهر هذا القيد ضمن القيد المركزى الخاص بإثبات المقبوضات من واقع مجموع دفتر يومية المقبوضات.

ويؤدى هذا الإجراء بطبيعة الحال إلى إستخدام جزء من المخصص فى الغرض المكون من أجله، إلا أن بعض المحاسبين لايرون ضرورة جعل حساب مخصص الخصم مديناً بقيمة الخصومات الممنوحة فى اوائل السنة المالية، ويرون ترحيلها إلى حساب الخصم النقدى المسموح به مباشرة، على أساس أن الزيادة أو النقص فى رصيد المخصص سترحل إلى حساب الأرباح والخسائر فى نهاية السنة المالية، ذلك لأنه فى نهاية كل سنة مالية يتم تحديد المبلغ المتوقع لخصم تعجيل الدفع وبالتالى يتحدد المبلغ الواجب تحميله على حساب الأرباح والخسائر بالنسبة لهذا البند وذلك على ضوء الرصيد الموجود فعلاً لهذا المخصص، وذلك بنفس الطريقة الخاصة بمعالجة مخصص الديون المشكوك فيها.

٥-و- معالجة أرصدة العملاء فى الميزانية العمومية:

تظهر أرصدة العملاء الناتجة عن عمليات البيع الآجل والتى سيتم تحصيلها عادة خلال شهور قليلة ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل فى

الميزانية العمومية، وقد يكون هناك بعض الأرصدة المدينة الناتجة عن عمليات أخرى غير عمليات المبيعات مثال ذلك المدفوعات المقدمة، ولابد أن تظهر هذه المفردات فى الميزانية بصورة مستقلة دون أن تدمج فى حسابات العملاء الناتجة عن المبيعات.

والمفروض أن أرصدة العملاء تكون دائماً مدينة، لأنها عادة ناتجة عن عمليات بيع آجلة لهؤلاء العملاء. إلا أنه قد يحدث أحياناً أن يكون هناك رصيداً دائناً فى أحد حسابات العملاء، وذلك نظرا لزيادة مدفوعاته عن الرصيد المستحق عليه. وفى هذه الحالة ينبغى أن يؤشر على حساب العميل بما يفيد أنه دائن، على أنه عند تصوير الميزانية العمومية لاينبغى إجراء مقاصة بين أرصدة العملاء المدينة والأرصدة الدائنة وإظهار العملاء بالصافى، ذلك لأن الإجراء السليم هو إظهار مجموع الأرصدة المدينة ضمن الأصول، أما الأرصدة الدائنة للعملاء فإنها تظهر ضمن الإلتزامات، تحت عنوان أرصدة شاذة للعملاء.

٦- مشاكل التحقق والتسويات الخاصة بأوراق القبض

سبق أن تعرضنا لموضوع أوراق القبض بالتفصيل، وبينا الحالات التى يمكن أن تسير فيها ورقة القبض، كما عرضنا لموضوع تحصيل الأوراق وحالات التوقف عن الدفع وغيرها، ونعرض هنا للتسويات المتعلقة بهذا العنصر من عناصر الأصول. إن أول خطوة ينبغى القيام بها بالنسبة لأوراق القبض هى ضرورة التحقق من وجودها فى محفظة أوراق القبض بالمنشأة، أما إذا كانت الأوراق مودعة بالبنك للتحصيل أو كضمان للحصول على بعض القروض، فإنه ينبغى الحصول على مصادقة من البنك تفيد وجود تلك الأوراق لديه. أما فيما يتعلق بأوراق القبض المخصومة والمحولة للغير فإنها لاتعتبر من ممتلكات المنشأة فى تاريخ الميزانية، وقد سبق أن ذكرنا أن هناك مسئولية عرضية على

المنشأة نتيجة لهذه الأوراق، وينبغى أن تظهر هذه المسئولية فى ميزانية المنشأة، وذلك عن طريق كتابة ملاحظة على الميزانية أو فى صورة حساب نظامى يظهر فى جانبى الميزانية العمومية.

وتكون أوراق القبض التى تعتبر من ممتلكات المنشأة مدرجة بقيمتها الأسمية المستحقة فى تاريخ الإستحقاق، ويكون تاريخ الإستحقاق عادة فى خلال السنة التالية، وبناء عليه فإن إظهار أوراق القبض فى الميزانية العمومية بقيمتها الإسمية سيجعل هذه الميزانية لاتوضح القيمة الممكن تحققها من أوراق القبض فى تاريخ إعدادها. إن القيمة الممكن تحقيقها Net Realizable value من أوراق القبض هى بالضرورة القيمة الأسمية مطروحاً منها الخصم الممكن أن تتحمله المنشأة لو قامت بخصم هذه الأوراق فى تاريخ الميزانية. وينبغى أن تظهر الميزانية العمومية القيمة الممكن تحقيقها من أوراق القبض وذلك عن طريق تكوين مخصص لمصاريف الخصم المتوقعة عن المدة من تاريخ الميزانية حتى تاريخ إستحقاق أوراق القبض. ويحسب مخصص مصاريف الخصم عادة على أساس متوسط تاريخ إستحقاق أوراق القبض المملوكة للمنشأة. ويستخدم لذلك سعر الخصم الذى يحدده البنك لخصم تلك الأوراق.

مثال :

كان رصيد أوراق القبض لدى إحدى المنشآت ٦٠٠٠ جنيه ومتوسط تاريخ إستحقاقها ٣ شهور، ويبلغ سعر الخصم فى البنوك ١٢ ٪، كما يبلغ رصيد حساب مصاريف خصم أوراق القبض ٥٠٠ جنيه، المطلوب إعداد القيود الخاصة بتكوين مخصص أوراق القبض وإظهار الحسابات اللازمة لذلك.

يحدد المخصص فى المثال السابق على النحو التالى :

٦٠٠٠ × ٣/١٢ × ١٢/١٠٠ = ١٨٠ جنيه

وتجرى القيود التالية لإثبات هذا المخصص :

١٨٠			من حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	٩٩/١٢/٣١
	١٨٠		إلى حـ/ مخصص خصم أوراق القبض	
			إثبات المخصص المتعلق بخصم أوراق القبض عن السنة المالية.	
٦٨٠			من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة)	٩٩/١٢/٣١
	٦٨٠		إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	
			ترحيل حساب مصاريف الخصم إلى حساب الأرباح والخسائر.	

ويترتب على هذين القيدين تحميل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١٨٠ جنيه لمقابلة مصاريف الخصم المتوقعة، بالإضافة إلى مصاريف الخصم التى تحملتها المنشأة فعلاً أثناء السنة. ويظهر رصيد مخصص خصم أوراق القبض فى الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد حساب أوراق القبض على الصورة التالية :

الميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الاصول | الخصوم

جنيه	جنيه			
	١٠٠٠٠	أوراق القبض		
	١٨٠	− مخصص خصم أوراق القبض		
٩٨٢٠				

وإذا إحتاجت المنشأة إلى أموال حاضرة وأضطرت إلى خصم بعض هذه الأوراق فى بداية السنة التالية فإن مصاريف الخصم الناتجة عن هذه العمليات ينبغى أن ترحل إلى حساب مخصص مصاريف خصم أوراق القبض، لأنها تعتبر بمثابة عملية إستخدام للمخصص فى الغرض المكون من أجله. إلا أن

البعض يرى أن هذا القيد يمكن أن يرحل مباشرة إلى حساب مصاريف الخصم، على أساس أن الزيادة أو النقص فى رصيد مخصص الخصم سترحل بدورها إلى حساب الأرباح والخسائر فى نهاية السنة المالية، ذلك لأنه فى نهاية كل سنة ينبغى تحديد المبلغ اللازم وجوده فى حساب مخصص خصم أوراق القبض ثم معالجة الفرق بقيد فى حساب الأرباح والخسائر على النحو التالى :

إذا فرض أنه فى نهاية ١٩٩٩ كان رصيد أوراق القبض ٢٥٠٠ جنيه ومتوسط تاريخ إستحقاقها ٤ شهور، وسعر الخصم كما هو ١٢٪ ورصيد حساب مصاريف خصم أوراق القبض ٤٠٠ جنيه. فى هذه الحالة نحدد أولا المبلغ الواجب وجوده فى حساب مخصص الخصم على النحو التالى :

٢٥٠٠ × ٤/١٢ × ١٢/١٠٠ = ١٠٠ جنيه

واضح أنه ينبغى أن يكون رصيد حساب المخصص ١٠٠ جنيه ولكن الرصيد الموجود فى هذا الحساب سابقاً (بفرض عدم ترحيل أى مبالغ مدينة إليه) كان ١٨٠ جنيه. فى هذه الحالة سيتم إثبات القيود التالية فى نهاية سنة ١٩٩٩ .

٨٠			من حـ/ مخصص خصم أوراق القبض	٩٩/١٢/٣١
	٨٠		إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	
			تخفيض حساب مخصص خصم أوراق القبض ليصل رصيده إلى ١٠٠ جنيه وهو المبلغ المطلوب وجوده.	
٣٢٠			من حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة)	٩٩/١٢/٣١
	٣٢٠		إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	
			ترحيل حساب مصاريف خصم أوراق القبض إلى حساب الأرباح والخسائر.	

وتظهر الحسابات المتعلقة بهذه العمليات على الصورة التالية :

حـ/ مخصص خصم أوراق القبض

منه			له		
٨٠	إلى حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	١٢/٣١	١٨٠	رصيد	٩٩/١/١
١٠٠	رصيد	٩٩/١٢/٣١			
١٨٠			١٨٠		

حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض

منه			له		
٤٠٠	رصيد	٩٩/١٢/٣١	٨٠	من حـ/ مخصص أوراق القبض	٩٩١٢/٣١
			٣٢٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	
٤٠٠			٤٠٠		

وسيظهر مبلغ ٣٢٠ جنيه ضمن باقى المصروفات فى حساب الأرباح والخسائر، أما مخصص خصم أوراق القبض فسيطرح طرحاً شكلياً من رصيد أوراق القبض فى الميزانية العمومية.

ويتضح من القيود السابقة أن الزيادة فى حساب المخصص وقدرها ٨٠ جنيه قد رحلت إلى حساب مصاريف خصم أوراق القبض، وبالتالى فإن أى مبالغ تكون قد حملت على هذا الحساب فى بداية السنة نتيجة خصم أى أوراق مرحلة من العام الماضى تكون قد استبعدت نتيجة للإجراء السابق.

إلا أنه يلاحظ أنه إذا كانت المنشأة تعترف بوجود فوائد على عمليات البيع الآجل وتقوم بإثبات الأوراق التجارية بقيمتها الحالية عند تاريخ الحصول عليها فانه لن يكون هناك حاجة إلى تكوين مخصص لمصاريف خصم أوراق القبض وسيحل محله حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية. فبفرض أن إحدى المنشآت قد حصلت فى أول اكتوبر سنة ١٩٩٩ على أوراق تجارية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه عن عملية بيع آجله تستحق بعد سنة وقد رأت المنشاة إثبات الفوائد التى تضمنتها تلك العملية وقدرها ١٢ ٪ سنويا، فإن قيد إثبات تلك الأوراق سيظهر على النحو التالى :

١٠٠٠٠٠			من حـ/ إجمالى العملاء (العميل ...) إلى مذكورين	٩٩/١٠/١
	٨٨٠٠٠		حـ/ المبيعات	
	١٢٠٠٠		حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية إثبات عملية البيع والفائدة المستحقة.	
١٠٠٠٠٠			من حـ/ أوراق القبض	٩٩/١٠/١
	١٠٠٠٠٠		إلى حـ/ اجمالى العملاء (العميل ...) اثبات الحصول على ورقة قبض مقابل الرصيد المستحق على العميل.	

وفى نهاية كل شهر يتم الأعتراف بتحقق الفوائد ويجرى لذلك قيد شهرى يظهر على الصورة التالية :

١٠٠٠			من حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية	٩٩/١٠/٣١
	١٠٠٠		إلى حـ/ الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر اكتوبر ١٩٩٤	

ويجرى قيد مماثل للقيد السابق فى نهاية شهر نوفمبر وقيد آخر فى نهاية شهر ديسمبر ويظهر حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية فى نهاية السنة المالية ١٩٩٩ على الصورة التالية :

حـ/ الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية

منه | له

منه			له		
١٠٠٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	١٠/٣١	١٢٠٠٠	من حـ/ إجمالى العملاء	١٠/١
١٠٠٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	١١/٣٠			
١٠٠٠	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة	١٢/٣١			
٩٠٠٠	رصيد (الميزانية)	١٢/٣١			
١٢٠٠٠			١٢٠٠٠		

ويحل حساب الفوائد غير المكتسبة على الأوراق التجارية محل حساب مخصص خصم أوراق القبض السابق الإشارة إليه، بمعنى أنه يظهر مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب أوراق القبض فى الميزانية العمومية، كما هو الحال بالنسبة لحساب مخصص خصم أوراق القبض.

٧- مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة ببضاعة آخر المدة:

يعتبر تحديد قيمة البضاعة المتبقية لدى المنشأة فى نهاية السنة المالية من الأمور الهامة للوصول إلى ما حققته المنشأة من أرباح خلال السنة. وقد سبق أن ذكرنا أنه فى حالة المنشآت التى تستخدم نظام الجرد الدورى يتم الوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة خلال فترة محاسبية معينة عن طريق تقسيم قيمة البضاعة المتاحة للبيع خلال الفترة إلى قسمين هما :

١- تكلفة البضاعة المباعة.

٢- تكلفة البضاعة غير المباعة والتى تعتبر مخزون آخر المدة.

وعلى هذا يمكن القول بإختصار أن :

تكلفة البضاعة القابلة للبيع - مخزون آخر المدة = تكلفة البضاعة المباعة.

وبناء على المعادلة السابقة فإن تحديد قيمة مخزون آخر المدة يعتبر عاملاً حيوياً فى تحديد قيمة تكلفة البضاعة المباعة. وبناء عليه فإن التحديد السليم لقيمة بضاعة آخر المدة يؤدى أيضا إلى التحديد السليم لتكلفة البضاعة المباعة، فكأن جرد وتقييم بضاعة آخر المدة يؤدى إلى الوصول إلى التكلفة الصحيحة للبضاعة المباعة وللربح بناء على ذلك.

وتهدف إجراءات جرد وتقييم بضاعة آخر المدة إلى تحديد ذلك الجزء من تكلفة البضاعة القابلة للبيع الذى ينبغى تحميله على إيرادات الفترة الحالية، والجزء الذى ينبغى ترحيله إلى فترة تالية كمخزون ويتم تحميله على مبيعات أو إيرادات فترة تالية.

وسنناقش فى هذا الجزء بإختصار أولاً جرد المخزون وتحديد العناصر التى ينبغى إدراجها فيه، ثم نعرض لكيفية تحديد قيمة مخزون آخر المدة.ومزايا وعيوب طرق التقييم المختلفة وذلك بإختصار، نظرا لأن هذا الموضوع يدرس بالتفصيل فى مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية.

٧-أ- عناصر المخزون فى آخر المدة

يتكون مخزون آخر المدة فى المنشآت التجارية من جميع عناصر البضاعة التى تعتبر من الناحية القانونية مملوكة للمنشأة، والمعدة للبيع، والبضاعة المعدة للبيع ستتحول إلى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة، ولهذا يعالج مخزون آخر المدة على أنه عنصراً من عناصر الأصول قصيرة الأجل. ويدرج هذا العنصر فى الميزانية بعد أرصدة العملاء، ذلك لأن رصيد العملاء أقرب إلى التحول إلى نقدية من رصيد بضاعة آخر المدة.

أما فى المنشأة الصناعية فإن مخزون آخر المدة يتكون من المواد الأولية والبضاعة تحت التشغيل والمنتجات الجاهزة، فتدرج جميع هذه العناصر أيضاً ضمن مجموعة الأصول قصيرة الأجل فى الميزانية العمومية.

ويعتبر المخزون عادة أهم عنصر من عناصر الأصول قصيرة الأجل نظراً لكبر حجمه بالنسبة لباقى عناصر تلك الأصول، وبناء عليه فإن الخطأ فى تقييم هذا الأصل بنسبة معينة قد يعادل الخطأ الناتج عن اغفال أحد الأصول الأخرى بالكامل. ويؤدى الخطأ فى تحديد قيمة المخزون إلى خطأ فى الميزانية العمومية فى كل من الأصول وحقوق الملكية، كما يؤثر الخطأ على قائمة الدخل أيضاً. إلا أنه يلاحظ أن الخطأ فى التقييم فى أحد السنوات سيمتد أثره إلى السنة التالية، ذلك لأن مخزون آخر المدة فى سنة معينة هو بمثابة مخزون أول المدة فى السنة التالية.

ونعرض فيما يلى ملخصاً للآثار المترتبة على الخطأ فى مخزون أول وآخر المدة على كل من تكلفة البضاعة المباعة وعلى الربح :

١- إذا حدث تخفيض فى مخزون آخر المدة فإنه يترتب على ذلك مغالاة فى تكلفة البضاعة المباعة وتخفيض فى ربح الفترة الحالية.

٢- إذا كان هناك زيادة فى مخزون آخر المدة، يترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، وينتج عن ذلك مغالاة فى أرباح الفترة الحالية.

٣- إذا حدث تخفيض فى بضاعة أول المدة، يترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، ومغالاة فى أرباح الفترة الحالية.

٤- إذا كان هناك مغالاة فى بضاعة أول المدة، ينتج عن ذلك مغالاة فى تكلفة البضاعة المباعة، وتخفيضا فى أرباح الفترة الحالية.

٧ـ ب ـ جرد البضاعة الموجودة فى آخر المدة:

يوجد أسلوبين لمعالجة عمليات البضاعة، على نحو ماسبق أن ذكرنا، الأسلوب الأول يسمى أسلوب الجرد المستمر، والأسلوب الآخر يسمى نظام الجرد الدورى. وفى ظل نظام الجردالمستمر ترحل المشتريات إلى حساب مخزون البضاعة، ويجعل هذا الحساب دائناً بقيمة المردودات، كما أنه يجعل دائنا بقيمة تكلفة البضاعة المباعة، على نحو ما سبق أن بينا بالتفصيل، وفى ظل هذا النظام سيمثل حساب مخزون البضاعة الرصيد الدفترى للبضاعة التى ينبغى وجودها بالمخازن فى نهاية الفترة. أما فى ظل نظام الجرد الدورى فإن المشتريات ترحل إلى حساب المشتريات وسيكون حساب مخزون البضاعة هو رصيد حساب المخزون فى أول الفترة. فجميع المشتريات التى تمت خلال هذه الفترة رحلت إلى حساب المشتريات، فكأن مخزون أو بضاعة آخر المدة ليس لها أى وجود بين حسابات دفتر الأستاذ العام فى المنشأة، ولهذا ينبغى تحديدها عن طريق جرد البضاعة الموجودة لدى المنشأة فى أخر السنة المالية جرداً فعلياً.

أى أن تحديد قيمة بضاعةآخر المدة بقصد تصوير الحسابات الختامية والميزانية فى ظل نظام الجرد الدورى يتطلب إجراء خطوتين هما :

١- جرد البضاعة الموجودة فعلاً فى آخر السنة المالية عن طريق عدها أو وزنها أو قياسها.

٢- إعطاء البضاعة الموجودة نتيجة للجرد قيما أى القيام بعملية تقييم لتلك البضاعة.

وفى كثير من المنشآت يتم الجرد فى أواخر السنة المالية، بينما تقوم بعض المنشآت بالجرد على مدار السنة وذلك تفادياً لتعطيل الأعمال فى نهاية السنة حتى يتم إجراء الجرد. وعموما فإنه فى ظل نظام الجرد الدورى يجب تكوين لجان لجرد المخازن المختلفة ولجان للمراجعة، وتقوم تلك اللجان بتدوين البضاعة الموجودة فى منطقة إختصاص كل منها فى قوائم أو كشوف الجرد. ويجب أن تتم عمليات جرد البضاعة بمنتهى الدقة وذلك تفادياً لتكرار بعض العناصر فى كشوف الجرد أو تلافياً لاغفال بعض العناصر. ويجرى العمل فى بعض المنشآت على إعداد كارتة بالنسبة لكل بضاعة تم حصرها، بحيث أن العناصر التى لايوجد لها كارتة يكون من السهل تمييزها وجردها. ويجرى العمل فى بعض المنشآت على حصر البضاعة مرتين تفادياً لوجود أخطاء فى عملية الجرد. وعند إستخدام الكارتات فى القيام بعملية الجرد وبعد عمليات المراجعة اللازمة يكون من السهل جمع الكارتات وفقاً لأرقامها المسلسلة للتأكد من عدم فقد أحدها، وتستخدم تلك الكارتات لإعداد كشوف الجرد.

وجدير بالذكر أن قوائم الجرد يجب أن تشتمل على جميع عناصر البضاعة المملوكة للمنشأة بصرف النظر عن أماكن وجودها، ويدخل فى ذلك البضاعة الموجودة فى مخازن المشروع، والبضاعة بمخازن الإستيداع بالدائرة الجمركية، والبضاعة المشتراة وتحت الاستلام طالما أنها قد أدرجت ضمن مشتريات المنشأة، إلا أنه يجب أن يستبعد من البضاعة الموجودة بالمخازن البضاعة المباعة التى لم يتم تسليمها للعملاء بعد، طالما أن هذه البضاعة قد أدرجت ضمن مبيعات المنشأة، وجعلت حسابات العملاء مدينة بها.

٧-جـ- تقييم المخزون السلعى:

سبق أن بينا كيف يؤثر تقييم المخزون تأثيراً مباشراً على تحديد الربح، ولهذا ينبغى إستخدام أسس سليمة لتقييم المخزون حتى يكون التقييم سليم وواقعى وحتى تتحقق الدقة المطلوبة فى تحديد الربح الدورى للمشروع، وحتى يمكن توفير المعلومات المطلوبة لجميع الجهات المهتمة بأعمال المشروع بحيث تكون تلك البيانات فى صورة مفيدة ويمكن الإعتماد عليها.

وعلى الرغم من أنه يوجد طرق عديدة لتقييم المخزون السلعى، إلا أن أكثر هذه الأسس إستخداما فى كثير من الدول هو أساس التكلفة، وبالإضافة إلى هذا الاساس فإنه يوجد طريقة أخرى للتقييم هى قيمة التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل. وسنعرض أولاً للعناصر المكونة لتكلفة المخزون وكيفية تحديد تلك التكلفة وذلك حتى يمكن بعد ذلك الإنتقال إلى الطريقة الأخرى وهى التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٧-د- التكلفة كاساس لتقييم المخزون:

إن الأساس الأول لتقييم المخزون هو التكلفة، وتعرف التكلفة بأنها القيمة المدفوعة أو التضحية التى تحملتها المنشأة فى سبيل الحصول على الأصل. وبالنسبة للمخزون فإن التكلفة تعنى أساساً النفقات والأعباء المباشرة وغير المباشرة التى تحملتها المنشأة فى سبيل الحصول على عناصر المخزون فى وضعها ومكانها الحالى. وطالما أن المحاسبة تقوم أساساً على التكلفة، فإن تقييم المخزون على أساس التكلفة يعتبر متمشياً مع معالجة عناصر أخرى هامة.

وتتكون تكلفة المخزون من الثمن المدفوع فى سبيل الحصول عليه مضافاً إلى ذلك تكاليف النقل فى حالة التسليم محل البائع، ذلك لأن تكلفة النقل تعتبر ضرورية للحصول على المخزون فى المكان الموجود فيه فى آخر السنة. ولكن فى كثير من الحالات يكون من الصعب تخصيص تكاليف النقل بالنسبة لعناصر معينة من المخزون، ولهذا يجرى العمل فى بعض المنشآت على إضافة نسبة من تكاليف النقل للداخل (أو نقل المشتريات) على المخزون. كما

أن كثير من المنشآت لاتأخذ تكاليف النقل فى الإعتبار عند تقييم المخزون السلعى فى نهاية السنة المالية، وذلك مراعاة للسهولة وأختصارا للوقت على الرغم من أن هذا الإجراء ليس سليماً من الناحية النظرية، ذلك لأنه يترتب عليه إعتبار جميع تكاليف النقل للداخل جزء من تكلفة البضاعة المباعة وفى الحقيقة فإن جزء منها يخص تكلفة البضاعة غير المباعة (المخزون)، وعموماً فإنه إذا كانت تكاليف النقل للداخل قليلة فإن الخطأ الناتج عن إعتبارها جزء من تكلفة البضاعة المباعة يمكن تبريره وفقا لمقتضيات السرعة فى إنتاج المعلومات، على أساس أن الجهد الإضافى المطلوب لتلك العملية قد لايعادل المنافع المترتبة على الحصول على معلومات فى منتهى الدقة.

وما ينطبق على النقل للداخل ينطبق أيضاً على تكاليف ادارة المشتريات وإدارة الإستلام وغيرها من النفقات الفرعية المرتبطة بالمخزون. فهى عادة تعالج على أنها مصاريف تخص الفترة دون محاولة تخصيص جزء منها على تكلفة المخزون وذلك مراعاة للسهولة والإقتصاد فى الوقت.

تحديد التكلفة فى حالة وجود تقلبات فى أسعار الشراء:

تحدث كثير من التقلبات فى أسعار شراء نفس البضائع فى خلال السنة المالية، فقد تقوم المنشأة بالشراء عدة مرات خلال السنة، وفى كل مرة يكون هناك سعر خاص للمشتريات ويثار هنا تساؤل هام جداً وهو أنه إذا كانت المنشأة خلال السنة قد إشترت نفس السلعة بعدة أسعار وفقا لتاريخ الشراء فما هو السعر الذى يستخدم فى تحديد تكلفة البضاعة المباعة والسعر الذى سيستخدم فى تحديد تكلفة البضاعة غير المباعة فى آخر السنة المالية؟

ولتوضيح هذه الفكرة نفترض البيانات التالية المتعلقة بأحد عناصر المخزون:

بيان	الكمية	سعر الشراء	التكلفة الإجمالية
	وحدة		
رصيد أول المدة	١٠٠	١٠	١٠٠٠
أول مشتريات (مارس ٩٩)	٥٠٠	١١	٥٥٠٠
ثانى مشتريات (مايو ٩٩)	٥٠٠	١٢	٦٠٠٠
ثالث مشتريات (اكتوبر ٩٩)	٥٠٠	١٣	٦٥٠٠

رابع مشتريات (ديسمبر ٩٩)	١٠٠	١٤	١٤٠٠
البضاعة القابلة للبيع	١٧٠٠		٢٠٤٠٠
الوحدات المباعة	٩٠٠		
المخزون آخر المدة	٨٠٠		

واضح من هذا الجدول أن مبيعات الفترة ٩٠٠ وحدة والمخزون الموجود آخر المدة ٨٠٠ وحدة، وحتى يمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد تكلفة المخزون ينبغى أن نضع بعض الافتراضات المتعلقة بأى الوحدات تم بيعها وأيها لم يباع فى نهاية السنة المالية. ويوجد كثير من الافتراضات الممكن وضعها بالنسبة لتحديد المباع وغير المباع، ولكننا سنتعرض فقط فى هذه المرحلة من الدراسة إلى أربعة منها فقط، وكل إفتراض منها يقوم بتمييز البضاعة غير المباعة (المخزون) بطريقة معينة تؤدى إلى قيمة مختلفة للمخزون عن غيره من الافتراضات، وبالتالى إلى إختلاف القوائم المالية فيما يتعلق بعنصر المخزون.

والافتراضات الأربعة (وبالتالى طرق تقييم المخزون) التى سنعرضها هنا هى:

١- تمييز البضاعة Specific Identification

٢- متوسط التكلفة Average cost

٣- الوارد أولاً صادر أولاً First-in-First-out

٤- الوارد أخيرا صادر أولاً Last-in-First-out

ووفقاً للمعيار المصرى رقم (٢) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، بعنوان المخزون، تم تقسيم طرق حساب تكلفة المخزون إلى المعالجات التالية:

المعالجة المطلوبة: طريقة تمييز البضاعة لبنود المخزون المحددة بذاتها والمنتجات والخدمات التي يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة.

المعالجة القياسية: طريقة الوارد أولاً صادرا أولاً أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة.

المعالجة البديلة المسموح بها: طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

وعلى الرغم من أن كل طريقة من هذه الطرق ستؤدى إلى الحصول على معلومات مختلفة عن غيرها من الطرق فيما يتعلق بتحديد تكلفة البضاعة المباعة، وتحديد تكلفة المخزون فى آخر المدة، إلا أن التقييم مازال على أساس التكلفة. أو بعبارة أخرى إن هذه الطرق تمثل بدائل مختلفة لتعريف التكلفة. وسنعرض لكل بديل من تلك البدائل بإختصار فى الصفحات التالية

١ـ تمييز بضاعة آخر المدة: Specific Identification

إذا كان من الممكن تمييز الوحدات التى يتكون منها مخزون آخر المدة وتحديد مصدرها أو تاريخ شرائها، فإنه من الممكن إستخدام سعر شرائها كأساس لتقييمها، فإذا أمكن القول أن المخزون وقدره ٨٠٠ وحدة يتكون من ٣٠٠ وحدة مشتراة بتاريخ مارس ٩٩ وعدد ٤٠٠ وحدة بتاريخ اكتوبر ٩٩ والباقى وقدره ١٠٠ وحدة يمثل مشتريات ديسمبر ٩٩، فى مثل هذه الحالة تكون تكلفة المخزون فى آخر المدة على الصورة التالية.

	وحدة	سعر	قيمة
		جنيه	جنيه
مخزون من مشتريات مارس ٩٩	٣٠٠	١١	٣٣٠٠
مخزون من مشتريات أكتوبر ٩٩	٤٠٠	١٣	٥٢٠٠
مخزون من مشتريات ديسمبر ٩٩	١٠٠	١٤	١٤٠٠
المجموع	٨٠٠		٩٩٠٠

وفى هذه الحالة تكون تكلفة البضاعة المباعة هى حاصل طرح قيمة المخزون فى آخر المدة من تكلفة البضاعة القابلة للبيع على النحو التالى :

	جنيه
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح تكلفة المخزون آخر المدة	٩٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٥٠٠

ويلاحظ أن إستخدام الطريقة السابقة محدود بإمكانية تمييز بضاعه آخر المدة وتحديد مصدرها، إلا أنه فى الحالات التى تكون فيها البضاعة نمطية وغير قابلة للتمييز لن يكون من الممكن إستخدام هذه الطريقة، ولهذا فإن إستخدامها يكون قاصراً على السلع المرتفعة القيمة مثل السيارات والجرارات وما إلى ذلك.

٢ ـ طريقة متوسط التكلفة: Average cost method

إذا كانت البضاعة نمطية وغير قابلة للتمييز فإنه يمكن إستخدام طريقة متوسط التكلفة المرجح بالأوزان، كأساس لتقييم المخزون، ويمكن الوصول إلى متوسط تكلفة المخزون عن طريق توزيع (أو قسمة) إجمالى تكلفة البضاعة القابلة للبيع على عدد وحدات البضاعة القابلة للبيع ويؤدى ذلك إلى الوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة الذى يستخدم كأساس لتقييم مخزون أخر المدة على الصورة التالية :

تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠	جنيه
÷ عدد الوحدات القابلة للبيع	١٧٠٠	وحدة
= متوسط التكلفة للوحدة	١٢	جنيه
∴ قيمة مخزون آخر المدة (٨٠٠) وحدة	٩٦٠٠	جنيه

ويلاحظ أنه عند مقارنة النتائج التى نحصل عليها من إستخدام هذه الطريقة بالنتائج التى حصلنا عليها من إستخدام طريقة تمييز بضاعة آخر المدة سنجد إختلافات بالنسبة لتقييم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة على النحو التالى:

تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح : مخزون آخر المدة	٩٦٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٨٠٠

ويلاحظ أن المخزون قيمته ٩٩٠٠ جنيه عند إستخدام طريقة التمييز وقيمته ٩٦٠٠ جنيه فقط عند إستخدام متوسط التكلفة، وقد انعكس هذا الفرق بطبيعة الحال على تكلفة البضاعة المباعة.

ويرجع السبب فى إختلاف تقييم المخزون عند إستخدام طريقة متوسط التكلفة عن التقييم عند إستخدام طريقة التمييز، إلى أن متوسط التكلفة يتأثر بجميع أسعار المشتريات خلال السنة المالية، وقد يترتب على هذا التأثير تخفيض فى متوسط التكلفة عن السعر فى آخر السنة كما هو الحال بالنسبة للمثال المعروض هنا. وينتقد البعض هذه الطريقة على أساس أنها لاتعطى أهمية أكبر للأسعار الجارية عن الأهمية المعطاة للأسعار التى كانت سائدة فى بداية السنة المالية.

٣ ـ طريقة الوارد أولا صادر أولا: First-in-First-out

غالبا ما يشار إلى هذا الطريقة بالحروف الأولى على شكل FIFO وتقوم هذه الطريقة على أساس إفتراض أن البضاعة المشتراة أولا هى التى تباع أولاً بمعنى آخر أن البيع يكون من أقدم أرصدة المخزون وبناء عليه فان المخزون فى آخر المدة سيتكون من البضاعة المشتراة فى أواخر السنة المالية. ويلاحظ أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يمكن إستخدامها فى أى نوع من المنشآت بصرف النظر عما إذا كان التدفق الفعلى للبضاعة يخضع فعلاً للإفتراض الذى تقوم عليه أم لا من الناحية العملية. فهذه الطريقة كغيرها من طرق تحديد تكلفة المخزون هى بمثابة طريقة للتقييم وليست طريقة للتخزين. وبإستخدام الأرقام الواردة فى المثال السابق عرضه فان مخزون آخر المدة يتم تقييمه وفقا لهذه الطريقة على النحو التالى :

	الكمية وحدة	السعر جنيه	القيمة جنيه
١٠٠ وحدة من مشتريات ديسمبر ٩٩	١٠٠	١٤	١٤٠٠
٥٠٠ وحدة من مشتريات أكتوبر ٩٩	٥٠٠	١٣	٦٥٠٠
٢٠٠ وحدة من مشتريات مايو ٩٩	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠
المجموع	٨٠٠		١٠٣٠٠

واضح من النتيجة التى حصلنا عليها أنه فى خلال فترات إرتفاع مستويات الأسعار فان هذه الطريقة ستؤدى إلى الحصول على تقييم مرتفع للمخزون عن طريقة متوسط التكلفة، ويؤدى هذا بطبيعة الحال إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة على النحو التالى:

	جنيه
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح مخزون آخر المدة	١٠٣٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠١٠٠

ويمكن القول أن هذه الطريقة تؤدى إلى تقييم مخزون آخر المدة بقيمة تقترب إلى حد كبير من الأسعار الجارية والظروف السائدة عند إعداد الميزانية العمومية.

٤ ـ طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً : Last-in-First-out

وغالباً ما يشار إلى هذه الطريقة بالحروف الأولى على شكل Lifo وتقوم هذه الطريقة على أساس إفتراض أن البضاعة الاحدث من ناحية الحصول عليها يتم بيعها أولاً، وبناء عليه يتكون المخزون من أقدم العناصر المشتراه، ولايتفق هذا الإفتراض بطبيعة الحال مع التدفق الحقيقى للسلع فى كثير من المنشأت، ولكن العوامل التى تثار فى صالح إستخدام هذه الطريقة أنه كلما باعت المنشآة بضاعة كلما كان هناك حاجة إلى إحلالها ببضاعة جديدة، أى أن عملية البيع تتطلب احلال البضاعة المباعة بغيرها. ويرى أنصار تلك الطريقة أن التحديد السليم للربح يتطلب ضرورة مقابلة التكلفة الجارية للبضاعة بالأسعار الجارية للمبيعات، وذلك دون النظر إلى التدفق الطبيعى للسلع أو للبضاعة المسلمة إلى العملاء. وبإستخدام الأرقام الواردة فى المثال السابق عرضه فإنه يتم تقييم مخزون آخر المدة وقدره ٨٠٠ وحدة فى الصورة التالية:

	الكمية وحدة	السعر جنيه	القيمة جنيه
١٠٠ وحدة من مخزون أول المدة	١٠٠	١٠	١٠٠٠
٥٠٠ وحدة من مشتريات مارس ٩٩	٥٠٠	١١	٥٥٠٠
٢٠٠ وحدة من مشتريات مايو ٩٩	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠
المجموع	٨٠٠		٨٩٠٠

واضح أن تكلفة المخزون فى آخر المدة هى ٨٩٠٠ وهى أقل القيم الناتجة، ففى ظل طريقة التمييز كانت قيمته ٩٩٠٠ جنيه وفى ظل طريقة متوسط التكلفة ٩٦٠٠ جنيه، وعند إستخدام طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً كانت قيمته ١٠٣٠٠ جنيه. وطالما أن جزء صغير من تكلفة البضاعة القابلة للبيع قد خصص لتكلفة المخزون، فلابد أن يكون الجزء الأكبر من تلك التكلفة قد خصص لتكلفة البضاعة المباعة، كما يتضح من الجدول التالى :

	جنيه
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠
يطرح مخزون آخر المدة	٨٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١١٥٠٠

مقارنة بين الطرق المختلفة لتحديد تكلفة المخزون:

عرضنا فى الجزء السابق لاربعة طرق مختلفة لتحديد تكلفة مخزون آخر المدة، وسنقوم بمقارنة النتائج التى نحصل عليها من إستخدام تلك الطرق الأربعة وتحديد تأثير إستخدامها على كل من تكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وذلك بإفتراض أن المبيعات عن الفترة موضع البحث ٣٠٠٠٠ جنيه.

البيان	طريقة تمييز البضاعة	متوسط التكلفة	الوارد أولاً صادر أولاً	الوارد أخيراً صادر أولاً
المبيعات	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة :				
مخزون أول المدة	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
المشتريات	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠	١٩٤٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠
يطرح مخزون آخر المدة	٩٩٠٠	٩٦٠٠	١٠٣٠٠	٨٩٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٥٠٠	١٠٨٠٠	١٠١٠٠	١١٥٠٠
إجمالى ربح المبيعات	١٩٥٠٠	١٩٢٠٠	١٩٩٠٠	١٨٥٠٠

يتضح من المقارنة السابقة أنه فى خلال فترات إرتفاع الأسعار يؤدى إستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلى تخفيض الربح عما لو إستخدمت طريقة أخرى لتحديد تكلفة المخزون، وربما هذا هو السبب الذى حدا بكثير من رجال الأعمال الولايات المتحدة وأوروبا الغربية إلى إستخدام تلك الطريقة. وجدير بالذكر أن إستخدام طريق الوارد أخيراً صادر أولاً فى تحديد تكلفة المخزون فترات إنخفاض الاسعار يؤدى إلى تضخيم الأرباح إذا ما قورنت بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً التى ستؤدى إلى الحصول على أدنى قيمة للأرباح فى مثل هذه الظروف. ومن الطبيعى أن المفاضلة بين تلك الطرق يكون فى غاية الأهمية خاصة فى الفترة الطويلة التى يكون فيها تقلبات كبيرة فى الأسعار، انما اذا لم يكن هناك تقلبات فى الأسعار فجميع الطرق ستؤدى إلى نفس النتائج.

ماهى أفضل طريقة لتحديد تكلفة المخزون ؟

تعتبر الطرق الأربعة السابق عرضها لتحديد تكلفة المخزون طرقاً مقبولة من الناحية المحاسبية والضريبية، ولايمكن القول أن أحد هذه الطرق هى الأحسن

أو الأفضل أو الصحيحة، ويجب إختيار إحداهما فى ضوء ما تحدثه من تأثير محتمل على الميزانية العمومية وعلى الحسابات الختامية وعلى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعلى تحديد أسعار بيع المنتجات.

وعموماً فإنه فى حالات إرتفاع الأسعار (أسعار المشتريات والمنتجات) وفى حالة اعتماد أسعار بيع المنتجات على السجلات المحاسبية يكون من المستحسن إستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، على أساس أنها تعمل على مقابلة الإيرادات مقومة بالأسعار الجارية مع المصروفات مقومة بأسعار أخر المشتريات وهى تكون قريبة بدرجة كبيرة من الأسعار الجارية أو أسعار الإحلال عن أى طريقة أخرى من طرق تحديد التكلفة. ولكن من ناحية أخرى فان إستخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون تؤدى إلى تقييم المخزون السلعى فى آخر المدة بأسعار تبتعد كثيراً عن الأسعار الجارية. أما إستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فهى تؤدى إلى تقييم المخزون فى الميزانية بقيم تقترب كثيراً من القيم الجارية.

ومن العرض السابق يتضح صعوبة تحديد أفضل طريقة لتحديد التكلفة، وذلك نظرا لتأثير رقم المخزون على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى (الميزانية)، خاصة إذا أدركنا أن كل من هاتين القائمتين لها هدفها الخاص بها. ففى قائمة الدخل يكون الغرض من تقييم المخزون السلعى هى مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أما فى الميزانية فإن المخزون وغيره من الأصول قصيرة الأجل تعتبر مؤشراً لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بديونها (قصيرة الأجل). ولهذا فان تقييم المخزون بما يقترب من قيمة الإحلال يعتبر ملائماً.

ومن ناحية أخرى فاذا كان إتجاه أسعار الضرائب نحو الصعود يكون من المستحسن للمنشأة أن تستخدم طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتخفيض مقدار الضرائب السنوية المدفوعة فى الفترة الحالية.

٧- هـ- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

على الرغم من أن التكلفة تمثل الأساس الأول لتقييم المخزون السلعى، إلا أنه قد يكون هناك ظروفاً خاصة تجعل من المناسب تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته، مثال ذلك الحالات التى تتناقص فيها منفعة المخزون نتيجة لعامل القدم أو التدهور الطبيعى فى قيمته أو إنخفاض مستوى الاسعار. ومثل هذه الحالات يكون هناك خسارة قد وقعت، وينبغى أن نعترف بتحقيق تلك الخسارة فى تلك الفترة التى تحدث فيها مثل هذه العوامل، وذلك عن طريق تخفيض قيمة المخزون إلى مستوى أقل يحددها السوق، ويعنى اصطلاح سعر السوق كما هو مقصود هنا قيمة الإحلال الجارية Current replacement فبالنسبة للمنشآت التجارية يعنى سعر السوق القيمة التى ينبغى أن تدفعها المنشأة فى الوقت الحاضر للبضاعة الموجودة فى حالة شرائها بالكميات المعتادة من مصادر التوريد المعروفة بما فى ذلك تكاليف النقل للداخل. وبناء على ذلك يمكن القول أن القاعدة السابقة تعنى قيمة التكلفة أو قيمة الإحلال أيهما أقل.

وجدير بالذكر أنه فى المراحل الأولى لتطور المحاسبة، وحيث كان التركيز على الميزانية العمومية التى كانت تستخدم أساساً بواسطة الدائنين للحكم على المركز المالى للمشروع، كان التحفظ يسود فى ذلك الوقت بالنسبة لتقييم أصول المنشآت، وكان الإعتقاد السائد فى تلك الفترة أن تلك الطريقة ملائمة لأنه يترتب على إستخدامها الحصول على القيمة الدنيا للمخزون (أو القيمة الأكثر أمنا). وقد استخدمت هذه الطريقة لمدة طويلة دون نظر إلى إمكانية عدم تأثر أسعار البيع للمنشأة بالتدهور فى أسعار إحلال المخزون.

ومع زيادة أهمية قائمة الدخل بدأ الكثير من المحاسبين يعتقدون أن القاعدة السابقة غير مرضية، ذلك لأن تخفيض قيمة المخزون فى فترة معينة (إلى سعر الإحلال الذى يقل عن التكلفة) وبيع ذلك المخزون فى الفترة التالية بنفس أسعار البيع المعتادة سيترتب عليه وجود خسائر طبيعية فى الفترة الحالية ومغالاة فى أرباح الفترة التالية. إن التطبيق العشوائى لقاعدة سعر التكلفة أو الإحلال أيهما أقل يتجاهل حقيقة هامة مؤداها أن أسعار البيع لا تتناقص

دائما مع التناقص فى أسعار الإحلال الخاصة بالمشتريات. وحتى فى الحالات التى تنخفض فيها أسعار البيع مع الإنخفاض فى أسعار الإحلال فان التناقص لن يكون بنفس النسبة.

وبسبب هذه الإعتراضات فقد تعرضت الطريقة السابقة لبعض التعديلات بحيث تطبق على النحو التالى :

إذا كان من المحتمل أن تباع البضاعة بسعر سوف يؤدى إلى الحصول على أرباح عادية، فانه يجب تقييم المخزون بالتكلفة على الرغم من أن تكلفة الإحلال تكون أقل من التكلفة. فبفرض أن المنشأة إشترت بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وذلك بقصد إعادة بيعها للعملاء بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وبفرض أن أسعار إحلال هذه المشتريات بغيرها أنخفضت من ٢٠٠٠ إلى ١٦٠٠ جنيه، ولكنه من المعتقد أنه يمكن بيع تلك المنتجات بمبلغ ٢٩٠٠ جنيه، بمعنى أن الربح العادى المتوقع قد إنخفض بمبلغ ١٠٠ جنيه، فى مثل هذه الحالة يمكن تخفيض تكلفة المخزون بهذه القيمة، أى تصبح قيمته التى تظهر فى الميزانية ١٩٠٠ جنيه (٢٠٠٠ - ١٠٠ جنيه) على أساس أنه لايوجد مبرر فى مثل هذه الحالات لتخفيض قيمة المخزون إلى تكلفة الإحلال الجارية (١٦٠٠ جنيه).

ومن التعديلات الأخرى لطريقة سعر التكلفة أو الإحلال أيهما أقل أن المخزون لايمكن أن يتم تقييمه بقيمة أكبر من صافى القيمة الممكن تحقيقها Net realizable value والتى يمكن تعريفها بأنها القيمة المتوقعة من بيع المخزون مطروحاً منها تكاليف البيع والتوزيع المتوقعة، فعلى سبيل المثال إذا كانت تكلفة أحد عناصر المخزون ٥٠٠٠ جنيه وأنه يمكن إحلاله بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه، ويمكن بيع البضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه وأن تكاليف البيع والتوزيع المتوقعة هى ١٢٠٠ جنيه، فى مثل هذه الحالة ينبغى أن تخفض قيمة المخزون إلى ٤٠٠٠ جنيه وهى صافى القيمة الممكن تحقيقها وهى أقل من قيمة الإحلال.

وفقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢)، بعنوان المخزون، يجب قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية (صافى القيمة الممكن تحقيقها) أيهما أقل.

٧-و- كيفية تطبيق طريقة التكلفة أو الإحلال أيهما أقل:

تطبق طريقة سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل عن طريق تحديد سعر التكلفة وسعر السوق بالنسبة لكل عنصر من عناصر المخزون، وإستخدام القيمة الأقل بالنسبة لكل حالة على حدة. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك أحد عناصر المخزون. تكلفتة ١٠ جنيه وسعر الإحلال بالنسبة له ٩ جنيه، فيتم تقييمة على أساس ٩ جنيه، وإذا كان هناك عنصر آخر تكلفته ٤٠ جنيه وسعر السوق ٤٥ جنيه فيتم تقييمه على أساس ٤٠ جنيه. ويلاحظ أن إجمالى تكلفة العنصرين ٥٠ جنيه وسعر السوق بالنسبة لهم ٥٣ جنيه، ولكن قيمة المخزون عند تطبيق القاعدة السابقة على أساس كل عنصر هى ٤٩ جنيه فقط، وذلك كما يتضح من الجدول التالى بالنسبة لاربعة عناصر فقط :

عنصر المخزون	الكمية	سعر الوحدة		التكلفة أو السوق أيهما أقل
		التكلفة	السوق	جنيه
أ	١٠٠	١٠	٩	٩٠٠
ب	٢٥٠	٤٠	٤٥	١٠٠٠٠
جـ	٢٠٠	٢٠	٢٢	٤٠٠٠
د	١٠٠	١٥	١٠	١٠٠٠
المجموع				١٥٩٠٠

واضح من الجدول السابق أننا طبقنا القاعدة السابقة بالنسبة لكل عنصر من عناصر المخزون مما ترتب عليه أن أصبحت قيمته ١٥٩٠٠ جنيه. وفى بعض الحالات يمكن تطبيق الطريقة السابقة على أساس مقارنة مجموع التكلفة ومجموع القيم المحددة على أساس سعر البيع بالنسبة لجميع عناصر

المخزون على النحو التالى :

عنصر المخزون	الكمية	سعر الوحدة		قيمة التكلفة الاجمالية	القيمة السوقية الإجمالية
		التكلفة	السوق		
أ	١٠٠	١٠	٩	١٠٠٠	٩٠٠
ب	٢٥٠	٤٠	٤٥	١٠٠٠٠	١١٢٥٠
جـ	٢٠٠	٢٠	٢٢	٤٠٠٠	٤٤٠٠
د	١٠٠	١٥	١٠	١٥٠٠	١٠٠٠
المجموع				١٦٥٠٠	١٧٥٥٠

واضح من هذا الجدول أن إجمالى التكلفة هو ١٦٥٠٠ جنيه وإجمالى قيمة الإحلال ١٧٥٥٠ ، فعند تطبيق الطريقة السابقة على المجاميع تكون قيمة المخزون فى الحسابات الختامية والميزانية هى ١٦٥٠٠ جنيه.

٧-ز- التجانس أو الثبات فى تقييم المخزون:

يمكن للمنشأة أن تختار أى طريقة لتقييم المخزون الخاص بها، كما يمكن أن تطبق الطريقة التى تختارها بالأسلوب المناسب لإحتياجاتها، ولكن بمجرد إختيار الطريقة فانه يجب إستخدامها بإستمرار من سنة إلى أخرى. إن تغيير طريقة تقييم المخزون يؤدى عادة إلى تغيير الأرباح فى السنة التى يتم فيها ذلك التغيير. ولهذا فإن تغيير طرق تقييم المخزون عادة ما يقلل من إمكانية الإعتماد على القوائم المالية من جانب محللى هذه القوائم.

ولايعنى شرط التجانس، بطبيعة الحال، عدم إمكان المنشأة تغيير طريقة التقييم التى تستخدمها أبداً، إنه يمكن التغيير فى الحالات التى يكون هناك مبرر قوى لذلك، على أنه ينبغى أن تقوم المنشأة بتوضيح آثار ذلك التغيير على القوائم المالية، وتتطلب قوانين بعض الدول، كما هو الحال فى جمهورية مصر

العربية من مراقب الحسابات أن ينص صراحة فى تقريره على القوائم المالية أن المنشأة تستخدم الإجراءات والطرق المحاسبية بطريقة مستمرة ومتجانسة، أو أن يشير فى تقريره صراحة إلى أى تغيير فى إستخدام تلك الطرق والأساليب.

٧-حـ- المخزون السلعى من الناحية المحاسبية:

سبق أن أوضحنا كيفية معالجة عمليات المخزون من الناحية المحاسبية عند إستخدام أنظمة الجرد المختلفة - كما سبق أن أوضحنا فى الباب الثانى من هذا الكتاب أيضا (فى الفصلين الرابع والخامس) كيفية معالجة المخزون فى آخر الفترة المحاسبية عند إستخدام ورقة العمل لإستكمال الدورة المحاسبية فى كل من المنشآت التجارية والصناعية.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على

الفصل السادس عشر

أولاً - الأسئلة النظرية

١- بين كيف يمكن تحقيق الرقابة الداخلية على النقدية وحدد أهمية ذلك.

٢- اشرح كيف يمكن معالجة حالات العجز والزيادة فى الأرصدة النقدية.

٣- ماهى إجراءات إيداع نقدية بالبنوك وما أهمية ذلك ؟

٤- بين كيفية إجراء التسوية بين الرصيد الدفترى لحساب البنك والرصيد طبقا لكشف الحساب الجارى.

٥- ماهى مبررات جرد أرصدة العملاء ؟

٦- عرف مخصص الديون المشكوك فيها وبين طرق تقديره.

٧- اشرح كيف يمكن معالجة الديون التى يتقرر إعدامها.

٨- بين كيف تظهر أرصدة العملاء فى الميزانية.

٩- اشرح كيف يؤثر مخزون آخر المدة على كل من تكلفة البضاعة المباعة وعلى مجمل الربح.

١٠- أشرح كيف يمكن إتخاذ التكلفة كأساس لتقييم بضاعة آخر المدة.

١١- ماهى البدائل المختلفة لتحديد تكلفة المخزون ؟

١٢- أشرح مع التمثيل كيفية إستخدام البدائل المختلفة الخاصة بتحديد تكلفة المخزون فى آخر المدة.

١٣- هل يختلف الربح مع إختلاف بدائل تحديد تكلفة المخزون ؟

١٤- بين كيف يمكن إستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل كأساس لتقييم المخزون السلعى.

١٥- هل تلتزم المنشأة بإستخدام أساس واحد لتقييم المخزون إلى الأبد.

١٦- بين أوجه الخطأ والصواب فى العبارات التالية مبرراً وجهة نظرك فيما لايزيد عن ثلاثة سطور فى كل حالة :

- تعتبر النقدية من الأصول طويلة الأجل فى المنشآت التجارية.
- تلعب الرقابة الداخلية دورا كبيراً بالنسبة للنقدية.
- لاينبغى إجراء قيود بالنسبة للعجز أو الزيادة فى رصيد النقدية.
- لاينبغى أن يتحقق التطابق دائماً بين الرصيد الدفترى لحساب البنك والرصيد طبقاً لكشف الحساب الجارى.
- يمكن أخذ الديون غير المحصلة فى الإعتبار فى الفترة التى يتحقق فيها عدم التحصيل.
- يشبه حساب مخصص الديون المشكوك فيها حساب مجمع الإهلاك تماماً.
- لاتختلف طريقة حساب المخصص على أساس نسبة من المبيعات عن طريقة تحديد عمر الحسابات وأخذ نسبة من كل مجموعة.
- تعتبر الديون المعدومة إستخدام للمخصص فى الغرض المكون من أجله.
- ليس من الضرورى تكوين مخصص للخصم المسموح به فى نهاية الفترة المالية.
- يمكن إستبعاد الأرصدة الشاذة للعملاء من الأرصدة المدينة ويظهر الصافى افى الميزانية العمومية.

١٧- بين أوجه الصواب والخطأ فى العبارات التالية بإختصار.
- تكلفة البضاعة المباعة تعادل تماما تكلفة البضاعة القابلة للبيع.
- إذا كان هناك تخفيض فى مخزون آخر المدة ترتب على ذلك مغالاة فى ربح الفترة الحالية.
- إذا كانت بضاعة أول المدة ٥٠٠٠٠ جنيه وحقيقتها ٣٥٠٠٠ جنيه أدى ذلك إلى تخفيض مجمل الربح بمبلغ قدره ١٥٠٠٠ جنيه.
- إذا أدرج أحد عناصر مخزون آخر المدة فى قوائم الجرد مرتين ترتب على ذلك زيادة الربح بقيمة هذا العنصر.
- ينبغى تقييم المخزون دائما بتكلفته.
- لاتختلف تكلفة المخزون مع الإجراءات المتعلقة بتحديد تكلفة الجزء المباع من البضاعة.

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة المخزون تؤدى إلى الحصول على مخزون تقترب قيمته من القيم الجارية فى حالات أرتفاع الأسعار.
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة المخزون تؤدى إلى المغالاة فى تقدير الأرباح وتخفيض قيمة الأصول.
- لاتختلف طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيرا صادر أولاً فى حالة ثبات مستويات الأسعار .
- يختلف سعر السوق عن قيمة الإحلال الجارية.
- ليس من الضرورى أن يتحقق التجانس فى تقييم المخزون خلال السنة وبين السنوات المختلفة.
- يعتبر المخزون السلعى أكثر الأصول سيولة.

ثانيا – تطبيقات عملية:

التطبيق الأول:

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بالعمليات النقدية والتى أمكن الحصول عليها من دفاتر شركة عدس اخوان :

أ – بلغ رصيد حساب البنك طبقا لكشف الحساب الجارى بالبنك فى نهاية ١٩٩٩ ما قيمته ٢٦٤٫٣٥٠ جنيه وقد أرفق البنك بكشف الحساب الجارى إشعار مدين بمبلغ ٣ جنيه مصاريف، وشيك مرفوض بمبلغ ٣٠ جنيه مقدم من العميل محمد.

ب- بمراجعة كشف الحساب الجارى على سجل النقدية تبين أن هناك شيكين قيدا خطأ فى دفتر النقدية، فقد قيد الشيك رقم ٢١١ بمبلغ ٢٢١٫٥٠٠ جنيه وصحته ٢٣١٫٥٠٠ جنيه، أما الشيك رقم ٢١٩ فقد قيد بمبلغ ٦٦٫٨٨٠ جنيه بدلا من ٨٨٫٦٦٠ جنيه، وقد كان الشيك الأول محرر لأحد الموردين والآخر مقابل مصاريف عمومية.

جـ- أدرج البنك شيكا مسحوباً على حساب محلات الغندور اخوان ضمن الشيكات المدفوعة خلال الشهر بمبلغ ١٠٦ جنيه.

د – لم يدرج البنك بعض التحويلات النقدية المحولة إلى الحساب الجارى فى آخر الشهر وقدرها ٥٣٢ر٢٥٠ جنيه فى كشف الحساب الجارى.

هـ- بلغت الشيكات غير المقدمة للبنك حتى تاريخه ٣٥٣ر١٠٠ جنيه. وقد ظهر حساب النقدية بالبنك على الصورة التالية :

حـ/ النقدية بالبنك حـ/ ...

منه			له		
٥٠٦٨ر٢٠٠	رصيد سابق		١٠٣٦٤ر٧٢٠	من مذكورين	١٢/٣١
١٠٨١٠ر٨٠٠	إلى مذكورين	١٢/٣١			

المطلوب

١- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.

٢- إعداد قيود التسوية اللازمة.

التطبيق الثانى

بلغ رصيد حساب النقدية بالبنك فى دفاتر إحدى المنشآت ١٣٩ر٢٦٠ جنيه فى نهاية السنة المالية ١٩٩٩، وقد ورد كشف الحساب الجارى بالبنك ومنه يتضح أن الرصيد فى نفس التاريخ هو ٦٢٢٨ر٤١٠ جنيه، وبفحص الفرق بين الرصيدين إتضح مايلى :

أ – هناك شيك مرفوض أرفقه البنك بكشف الحساب الجارى ويبلغ ٩٤ر٥٢٠ جنيه.

ب- هناك شيكات لم تقدم بعد للصرف قيمتها ٢٢٨٤ر٢٧٠ جنيه.

جـ- بمراجعة كشف الحساب إتضح أن البنك خصم بطريق الخطأ شيكاً بمبلغ ٤٤ر٥٠٠ جنيه.

د – فى ٣٠ ديسمبر حصل البنك ورقة قبض بمبلغ ٢٥٠ جنيه.

هـ- لم يدرج فى كشف الحساب تحويل نقدى قدره ٤٠٩ر٤٠٠ جنيه.

و – قيد أحد الشيكات المستلمة من أحد العملاء فى دفتر المقبوضات بالمنشأة بمبلغ ١٢ جنيه وصحته ١٢٠ جنيه.

ز – بلغت مصاريف البنك طبقا للإشعار المدين المرفق بكشف الحساب ٤ر٧٠٠ جنيه.

والمطلوب

١- اعداد مذكرة تسوية حساب البنك فى نهاية السنة المالية.

٢- إجراء قيود التسوية اللازمة.

التطبيق الثالث:

بلغ رصيد حساب العملاء فى دفاتر محلات الغندور فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٨ ماقيمته ٣١٧٢٠ جنيه، كما بلغ رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها فى نفس التاريخ ٨١٠ جنيه. وقد بلغت مبيعات المنشأة خلال سنة ١٩٩٩ ما قيمته ٢١٣٥٠٠ جنيه، وقد بلغت المتحصلات من العملاء عن نفس الفترة ٢٠٦٧٦٥ جنيه ومن هذه المتحصلات دين سبق إعدامه سنة ١٩٩٨ بمبلغ ٣٩٠ جنيه وقد بلغت الديون التى تقرر إعدامها فى سنة ١٩٩٩ما قيمة ٨٤٥ جنيه. وفى نهاية السنة إتضح لإدارة المشروع أن هناك بعض الأرصدة التى مضى عليها مدة طويلة وقيمتها ٢٥٠٠٠ جنيه، وقدرت نسبة إحتمال عدم التحصيل منها بواقع ٢٠٪ وبالإضافة إلى ذلك فان ٢٪ من الأرصدة الجارية للعملاء يحتمل عدم تحصيلها.

المطلوب

إعداد ورقة العمل اللازمة لإثبات تلك التسويات وبيان أثر العمليات السابقة على كل من الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الرابع:

قررت منشأة التعاون الانتاجى بمحافظة الإسكندرية أن هناك مصاريف متعلقة بإحتمال عدم تحصيل الأرصدة المدينة المستحقة لها تصل إلى ١٪ من المبيعات السنوية، وفى نهاية سنة ١٩٩٨ كان رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها قبل التسويات ٤٥٠٠ جنيه، كما بلغت مبيعات المنشأة فى سنة ١٩٩٨ ما قيمته ١٤٦٠٠٠ جنيه. وقد تمت العمليات التالية خلال سنة ١٩٩٩ :

أ – حصلت المنشأة على شيك بمبلغ ٢١٠٠ جنيه عبارة عن دين سبق إعدامه فى سنة ١٩٩٨.

ب- تم تحصيل مبلغ ٣٧٥ جنيه من رصيد حساب محلات العربى الذى يبلغ

٤٨٥٠ جنيه، وقد اتضح أنه لن يمكن تحصيل أى شئ بعد ذلك من هذا الحساب نتيجة لإفلاس المنشأة.

جـ- أبلغ السنديك على محلات زغلول بأن نصيب الجنيه من التفليسة ٢٥٠ مليم وقد بلغ رصيد حساب محلات زغلول ٤٢٤٠ جنيه.

د - تم إعدام بعض الديون الأخرى بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه.

هـ- بلغت المبيعات السنوية ١٥٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب

إعداد قيد التسوية فى نهاية سنة ١٩٩٨، وإثبات العمليات التى تمت ١٩٩٩ وقيود التسوية فى نهاية تلك السنة وتصوير الحسابات المتعلقة بتلك العمليات وتحديد تأثيرها على الحسابات الختامية والميزانية فى سنتى ١٩٩٨، ١٩٩٩.

التطبيق الخامس:

تقوم منشآة نصار بالإتجار فى إحدى السلع النمطية، وقد بلغت قيمة المبيعات ٤٢٠٠٠٠ جنيه خلال سنة ١٩٩٩، وكان سعر البيع ٦ جنيه، وقد كان مخزون أول المدة ٨٠٠٠ وحدة مقومة بسعر التكلفة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه، وقد كانت مشتريات المنشأة على النحو التالى :

		مليم جنيه
٢١٠٠٠	وحدة بسعر	٣,١٠٠
٣٣٠٠٠	وحدة بسعر	٣,٢٥٠
٢٣٠٠٠	وحدة بسعر	٣,٤٠٠
٩٦٠٠	وحدة بسعر	٣,٥٠٠

المطلوب

١- تحديد قيمة مخزون آخر المدة بإستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً وطريقة المتوسط كأساس لتحديد التكلفة.

٢- إعداد حساب المتاجرة بالنسبة لكل طريقة من الطرق السابقة لبيان تأثير كل منها على مجمل الربح.

التطبيق السادس:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى الميزانية العمومية لإحدى المنشآت الصناعية فى ١٩٩٨/١٢/٣١ :

منه جنيه	له جنيه	
٥٠٠٠٠		نقدية
٣٠٠٠٠٠		عملاء
	١٨٠٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
٢٠٠٠٠٠		أوراق القبض
	٦٠٠٠	مخصص خصم أوراق القبض
٥٠٠٠٠		مخزون البضاعة

وفيما يلى بعض العمليات التى تمت خلال سنة ١٩٩٩ :

١- فى بداية السنة المالية خصمت المنشأة نصف أوراق القبض الموجودة فى حيازتها بسعر خصم قدره ١٢ ٪ وكان تاريخ إستحقاق الكمبيالات المخصومة بعد ٦ شهور.

٢- بلغت المشتريات السنوية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ردت المنشأة منها للموردين ٢٥٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات.

٣- بلغت تكاليف النقل للداخل ١٥٠٠٠ جنيه.

٤- كانت المبيعات السنوية الآجلة ٤٠٠٠٠٠ جنيه نصفها مقابل أوراق قبض يمتد تاريخ استحقاقها إلى ٢٠٠٠/٦/٣٠.

٥- حصلت المنشأة باقى رصيد أوراق القبض أول المدة وكذا رصيد حساب العملاء أول المدة.

٦- قدرت المنشأة قيمة المخزون فى آخر الفترة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر التكلفة و ٨٠٠٠٠ جنيه على أساس سعر السوق.

٧- ترى المنشأة تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بواقع ١٠ ٪ من رصيد العملاء، ومخصص خصم أوراق قبض بواقع ١٢ ٪ سنويا.

المطلوب

إثبات العمليات السابقة والوصول إلى أرصدة نهاية سنة ١٩٩٩، وإعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات تسويات سنة ١٩٩٩، وإعداد قيد التسوية المركزى وقيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وبيان أثر التسويات على الحسابات الختامية.

التطبيق السابع:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ :

منه	له	
جنيه	جنيه	
٢٠٠٠٠٠		عملاء
	٧٨٥٠	مخصص الديون المشكوك فيها
١٠٠٠٠٠		أوراق القبض
	١٤٥٠	مخصص خصم أوراق القبض
٥٥٠٠٠		أجور
	١٢٠٠٠	إيجارات مقدمة
٣٥٠٠		مهمات مكتبية

وفيما يلى بعض المعلومات التى أمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

١- من فحص حسابات العملاء عند الجرد تبين أن هناك دين على أحد العملاء يبلغ ٥٠٠٠ جنيه ينبغى إعدامه.

٢- ورد إلى المنشأة شيك خاص بدين سبق للمنشأة أن أعدمتة خلال السنة المالية بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٣- يبلغ سعر الخصم على الأوراق التجارية ١٢٪ سنويا ويبلغ متوسط تاريخ إستحقاق تلك الأوراق ٦ شهور.

٤- هناك أجور لم تدفع بعد قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

٥- الإيجارات المقدمة محصلة عن تأجير جزء من مبنى تملكه المنشأة إعتباراً من ١٩٩٨/٤/١ حتى ١٩٩٩/٣/٣١

٦- بلغت المهمات المكتبية المستخدمة خلال العام ١٢٥٠ جنيه.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإجراء التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الثامن:

أظهرت دفاتر إحدى المنشآت رصيداً لحساب النقدية بالبنك قدره ٦٥٠٠٠ جنيه، بينما كان الرصيد فى دفاتر البنك ٧٧٠٠٠ جنيه وبفحص أسباب الإختلاف بين الرصيدين تبين أن هناك مصاريف بنك قدرها ٥٠٠٠ جنيه. كما أنه يوجد ودائع بالبريد قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه، كما يوجد أوراق قبض قام البنك بتحصيلها قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، وتبلغ الشيكات التى لم تقدم للصرف بعد ٢٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب

تحديد الرصيد الصحيح للنقدية الذى يظهر فى الميزانية العمومية.

التطبيق التاسع :

إذا كان رصيد النقدية بالبنك فى دفاتر المنشأة ١١٤٠٠٠ جنيه ومصاريف وعمولة البنك تبلغ ٧٠٠٠ جنيه، ورصيد النقدية طبقا لكشف حساب البنك ١٢٧٠٠٠ جنيه، والشيكات التى لم تقدم للصرف بعد ١٧٠٠٠ جنيه، وأوراق القبض المحصلة بواسطة البنك والتى لم تبلغ بعد المنشأة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

حدد الرصيد الصحيح للنقدية الذى ينبغى أن يظهر فى الميزانية العمومية.

التطبيق العاشر:

أ - بلغ رصيد أول المدة من أحد عناصر المخزون فى إحدى المنشآت التجارية ٥٠٠ وحدة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه. وقد بلغت مشتريات هذا العنصر خلال السنة مايلى:

١٠٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه، و١٥٠٠ وحدة بسعر ١٦ جنيه، و١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٠ جنيه.

فاذا علمت أن المخزون من هذا العنصر فى نهاية الفترة المحاسبية كان ١٥٠٠ جنيه وحدة.

المطلوب

تحديد تكلفة المخزون السلعى من هذا العنصر فى نهاية السنة المالية على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وعلى أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وعلى أساس متوسط التكلفة.

ب- كان رصيد أحد عناصر المخزون فى بداية شهر يناير ١٩٩٩ (١٠٠٠) وحدة بسعر ١٠ جنيه، وقامت المنشأة بشراء (٢٠٠٠) وحدة بسعر ١٢ جنيه فى ١٩٩٩/١/١٠ واشترت (١٠٠٠) وحدة أخرى بسعر ١٥ جنيه. فى ١٩٩٩/١/١٥، كما أشترت المنشأة (٢٠٠٠) وحدة بسعر ١٦ جنيه فى ١٩٩٩/١/٢٠.

فإذا علمت أن رصيد هذا العنصر فى نهاية الشهر كان (٢٥٠٠) وحدة.

المطلوب

تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بالنسبة لهذا العنصر بإستخدام طريقة متوسط التكلفة، وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

التطبيق الحادى عشر:

فيما يلى بعض العناصر التى ظهرت فى ميزان مراجعة منشأة الزهور فى ١٩٩٨/١٢/٣١

أرصدة مدينة : ١٨٠٠٠٠ جنيه أجور ٣٠٠٠٠ جنيه تأمينات مدفوعة مقدماً، ٤٠٤٠٠٠ جنيه عملاء.

أرصدة دائنة : ٢٤٠٠٠ جنيه إيجارات محصلة مقدما، ١٤٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها.

وقد ظهرت الملاحظات التالية عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية :

١- هناك أجور مستحقة قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢- تبلغ التأمينات المستنفذة خلال العام ١٥٠٠٠ جنيه.

٣- فى ١٩٩٨/٧/١ أودعت المنشآة مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه فى حساب وديعة لمدة سنة بفائدة سنوية ١٢٪ تحصل مؤخرا.

٤- الإيجار المحصل مقدماً الظاهر فى ميزان المراجعة يخص جزء من عقار تملكة المنشآة محصل عن الفترة من ١٩٩٨/٤/١ حتى ١٩٩٩/٣/٣١

٥- قررت المنشأة إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ويقدر إحتمال عدم تحصيل أرصدة العملاء بواقع ٥ ٪ من الرصيد فى نهاية السنة.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة، وبيان الأرصدة بعد التسوية، وأرصدة الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وإعداد قيد التسوية المركزى من ورقة العمل.

التطبييق الثانى عشر:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة الورد التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

منه	له	
جنيه	جنيه	
٤٠٠٠٠٠		عملاء
	٣٠٠٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
٦٠٠٠٠٠		أوراق القبض
	٢٠٠٠٠	مخصص خصم أوراق القبض
١٢٠٠٠		مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠٠		مصاريف الأجور
١٢٠٠٠		إيجارات تحت التحصيل

وفيما يلى بعض المعلومات التى أمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

١- قررت المنشأة فى نهاية سنة ١٩٩٩ إعدام بعض الديون المستحقة على بعض العملاء والتى تبلغ قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه، ومن المقرر أن يكون رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها ١٠ ٪ من رصيد حساب العملاء.

٢- يبلغ متوسط سعر الخصم على الأوراق التجارية ١٢ ٪ سنويا، ويبلغ متوسط تاريخ إستحقاق الأوراق الظاهرة فى ميزان المراجعة ستة شهور.

٣- تبلغ الأجور المستحقة فى نهاية السنة المالية ٢٤٠٠٠ جنيه.

٤- تقدر المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٥- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة السابقة، ولم يتم تحصيل أى إيجارات خلال العام الحالى رغم إستمرار عقد الايجار.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من ورقة العمل.

التطبيق الثالث عشر:

أ - فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لمنشأة حسام وياسر التجارية فى ١٩٩٨/١٢/٣١.

مدين	دائن	
١٥٠٠٠		مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠		تأمين مقدم
٦٠٠٠٠		مصاريف فوائد
	١٢٠٠٠	ايجارات غير مكتسبة

فاذا علمت :

١- يبلغ رصيد المهمات المكتبية غير المستهلكة فى نهاية السنة المالية ٥٠٠٠ جنيه.

٢- عقدت المنشأة بوليصة تأمين ضد الحريق فى ١٩٩٨/٧/١ لمدة ثلاثة سنوات، وسددت مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه رحلت إلى حساب التأمين المقدم الظاهر فى ميزان المراجعة.

٣- إقترضت المنشأة من بنك الاسكندرية مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه بسعر فائدة قدره ١٠ ٪ سنويا، ولم يتم سداد فوائد الربع الأخير من السنة.

٤- يمثل حساب الإيجارات غير المكتسبة الظاهر فى ميزان المراجعة إيجار جزء من مبنى لمدة سنة إعتباراً من ١٩٩٨/٧/١ وحتى ١٩٩٩/٦/٣٠.

٥- أجرت المنشأة أحد معارضها للغير فى ١٩٩٨/٩/١ بمبلغ ١٠٠٠ جنيه شهريا، ولم يتم تحصيل أى إيجار حتى نهاية السنة المالية.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة، وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الرابع عشر:

فيمايلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بشركة الياسمين التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١:

مدين جنية	دائن جنية	
٣٦٠٠		مهمات مكتبية
١٠٠٠٠٠		الات
	١٠٠٠٠	مجمع اهلاك الآلات
٣٠٠٠		مصاريف الفوائد

فاذا علمت :

١- يبلغ رصيد المهمات المكتبية غير المستخدمة فى نهاية السنة ٢٠٠٠ جنيه.

٢- يتم إهلاك الآلات بمعدل ١٠٪ سنويا على أساس القسط الثابت.

٣- هناك فوائد مستحقة قدرها ٣٠٠٠ جنيه.

٤- أجرت المنشأة جزء من مبنى مملوك لها فى ١٩٩٩/١٠/١، بملبغ ٢٠٠٠ جنيه شهريا، ولم يتم تحصيل الإيجار المستحق حتى نهاية السنة المالية.

المطلوب

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات تلك التسويات وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الخامس عشر:

فيمايلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة العهد الجديد التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١:

	دائن	مدين
	جنيه	جنيه
نقدية		٢٨٠٠٠
عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها	٣٢٥٠	٥٢٥٠٠
مخزون البضاعة		١٦٠٠٠
تركيبات معارض ومخصص إهلاك	٢٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠
إيجارات مقدمة		٣٠٠٠
موردون	٨٠٧٥٠	
رأس المال	٧٥٠٠٠	
مسحوبات		٦٠٠٠
مشتريات ومبيعات	١٩٣٠٠٠	١٢١٥٠٠
مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات	٦٥٠٠	٨٠٠٠
خصم نقدى مسموح به وخصم نقدى مكتسب	١٧٥٠٠	١٠٠٠٠
مصاريف أجور ومرتبات		٣٠٠٠٠
عمولة مبيعات		١٠٠٠٠
خصم نقدى مفقود		٢٥٠٠
مصاريف ادارية متنوعة		١٢٥٠٠
	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

فاذا علمت أن:

١- يقدر مخزون آخر المدة على أساس سعر التكلفة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وعلى أساس قيمة الإحلال بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

٢- بلغت الديون التى تقرر إعدامها ٢٥٠٠ جنيه. وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.

٣- الإيجارات المقدمة الظاهرة بميزان المراجعة مدفوعة عن سنة إعتبارا من ١٩٩٩/٧/١.

٤- يبلغ معدل الإهلاك التركيبات ١٠٪ سنويا على أساس القسط الثابت.

٥- هناك مرتبات مستحقة قدرها ٢٥٠٠ جنيه.

المطلوب

إجراء قيود التسوية اللازمة وتصوير الحسابات الختامية (المتاجرة والأرباح والخسائر) والميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ (ليس مطلوبا إعداد ورقة العمل).

التطبيق السادس عشر:

فيمايلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر منشأة السعادة التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

منه	له	
٢٥٠٠٠		نقدية
٣٥٠٠٠		أوراق قبض
١٠٠٠٠٠		عملاء
	٢٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٥٠٠٠		مهمات مكتبية
٣٠٠٠٠		تأمين مقدم
١٠٠٠٠٠		بضاعة أول المدة
٤٠٠٠٠٠		سيارات توزيع
	٤٠٠٠٠	مجمع إهلاك سيارات
	١٣٥٠٠٠	موردون
	٥٠٠٠٠	أوراق دفع
	٤٠٠٠٠٠	رأس المال
	١٥٠٠٠٠	حساب جارى صاحب المنشأة
٥٠٠٠٠		مسحوبات
٦٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	مشتريات ومبيعات
٥٠٠٠٠		تكاليف نقل للداخل
٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات
١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	خصم نقدى مسموح به وخصم نقدى مكتسب
٣٠٠٠٠		مصاريف إعلان
٧٠٠٠٠		مصاريف بيعية متنوعة
٢٠٠٠٠		خصم نقدى مفقود
٦٢٠٠٠		مرتبات وأجور بيعية
٤٠٠٠٠		مرتبات وأجور ادارية
١٧٧٧٠٠٠	١٧٧٧٠٠٠	

فاذا علمت :

١- تقدر بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه على أساس التكلفة، ٢٥٠٠٠٠ جنيه على أساس قيمة الاحلال.

٢- تبلغ قيمة المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه.

٣- عقدت المنشأة بوليصة تأمين فى بداية السنة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لمدة ثلاث سنوات.

٤- قررت المنشأة أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.

٥- تستهلك سيارات التوزيع بمعدل ١٠٪ على أساس القسط الثابت.

٦- تقدر المرتبات والأجور الإدارية المستحقة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب

إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية لهذه المنشأة فى ١٩٩٩/١٢/٣١

الفصل السابع عشر

في

مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

١ – مقدمة:

يطلق إصطلاح الأصول طويلة الأجل على ذلك النوع من الموارد التى تحصل عليها المنشأة لإستخدامها فى عملياتها الإنتاجية وليس بقصد إعادة بيعها، ومن الأمثلة الشائعة لتلك الأصول الأراضى والمبانى والأثاث والتركيبات والتجهيزات ووسائل النقل. ويلاحظ فى هذا المجال أن مايعتبر أصل طويل الأجل بالنسبة لمنشأة معينة قد لايكون كذلك بالنسبة لمنشأة أخرى، فمثلاً السيارات فى منشأة لتجارة السيارات لاتعتبر أصولاً طويلة الأجل وإنما أصول قصيرة الأجل تحصل عليها المنشأة بغرض البيع، أما السيارات فى منشأة تجارية للبيع بالجملة فتعتبر من الأصول طويلة الأجل.

وبإستثناء الأراضى فإن جميع الأصول طويلة الأجل لها حياة إنتاجية محددة تظل خلالها صالحة للإستخدام، وطالما أن الأراضى لها حياة غير محدودة بمدة معينة، لهذا فهى غير قابلة للإهلاك، وبناء عليه فتظل قيمتها موجودة بالدفاتر على أساس تكلفة الحصول عليها.

وعلى الرغم من أن الأراضى المستخدمة فى أعمال المشروع تدرج فى الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل Plant and Equipment إلا أن الأراضى التى تحصل عليها المنشأة لإقامة بناء عليها فى المستقبل لايمكن أن تدرج ضمن هذه المجموعة من الأصول، ولكن يمكن أن تدرج تحت بند الإستثمارات أو الأصول الأخرى فى الميزانية. وبنفس المنطق فإنه إذا كان هناك مبنى من مبانى المنشأة لايستخدم فى الفترة الحالية فى عمليات المشروع فإنه لايمكن أن يدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل.

وجدير بالذكر أن كثير من الكتابات المحاسبية كانت تستخدم إصطلاح الأصول الثابتة Fixed Assets للدلالة على هذه المجموعة من الأصول، ولكن هذا الإصطلاح بدأ يختفى فى الفترة الأخيرة من القوائم المالية للشركات الكبرى فى الدول الأجنبية، وبدأ يستخدم إصطلاح الأصول طويلة الأجل أو الإنشاءات والتركيبات Plant and Equipment، بدلا منه، وتضيف بعض المنشآت إلى هذا الإصطلاح لفظ «مملوكة» بحيث يصبح الأصول طويلة الأجل أو الإنشاءات والتركيبات المملوكة Property plant and Equipment

٢- الأصول طويلة الأجل كمصدر للخدمات فى المنشأة:

من المناسب أن ينظر إلى الأصول طويلة الأجل على أنها بمثابة كمية من الخدمات التى ستحصل عليها المنشأة المالكة خلال عدة سنوات. فعلى سبيل المثال إذا امتلكت المنشأة سيارة نقل تستخدم فى أغراض نقل البضائع بها فإن معنى هذا أنه أصبح لديها وسيلة نقل يمكنها أن توفر لها نقل بضائع فى حدود ١٥٠ إلى ٢٠٠ ألف كيلومتر. ولعل هذا هو السبب الرئيسى فى شراء هذه السيارة. ونتيجة للنظرة السابقة فان تكلفة السيارة ترحل إلى حساب أصل يسمى حساب السيارات، والذى يمثل فى حقيقة الأمر مبلغا مدفوعاً مقدماً للحصول على خدمات النقل، وبنفس المنطق فإن المبنى السكنى الذى تقوم المنشأة بشرائه أو ببنائه يكون القصد منه هو توفير خدمة السكن لعدد معين من السنوات. وبناء على ما تقدم فانه كلما مرت السنوات حصلت المنشأة على خدمات الأصل (السيارة أو المبنى)، ولهذا فإن تكلفة الأصل تتحول تدريجيا إلى مصروف يعرف باسم الإهلاك.

فاذا فرضنا أن إحدى المنشآت تعتزم إقامة مبنى يتكلف إنشاؤه ٨٠٠٠٠ جنيه. ومن المتوقع أن تكون حياته الإنتاجية ٢٠ سنة، وكحل بديل للتغلب على مشاكل البناء فى الوقت الحاضر فإن المنشأة تستطيع أن تحصل على مبنى مشابه تماماً للمبنى السابق عن طريق الإيجار ٢٠ سنة، وذلك عن طريق دفع مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وإعتبارها بمثابة إيجار مقدم عن هذه المدة. من هذا المثال

يتضح أن كل من عمليتى الشراء أوالتأجير يترتب عليهما دفع مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه الأن كما يترتب على كل منهما الحصول على خدمة السكن ومزاولة النشاط التجارى والصناعى فى مبنى معين لمدة ٢٠ سنة. ولاشك أن المبلغ الذى سيدفع كإيجار مقدم لتأجير المبنى يجب أن يحمل على إيرادات سنوات الاستفادة من المبنى، أى بعبارة أخرى يجب أن يخصص على السنوات العشرين التى سيستخدم فيها المبنى، وبنفس هذا المنطق فإن المبلغ الذى تدفعه المنشأة للحصول على المبنى عن طريق إنشاؤه يجب أن يحمل على السنوات العشرين التى سيستخدم فيها وهو مايعرف محاسبيا بأسم مصروف الإهلاك.

٣- الاقسام الرئيسية للأصول طويلة الأجل:

يعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، موضوع عرض الأصول طويلة الأجل فى الميزانية العمومية وقسم الأصول طويلة الأجل إلى الأراضى والمبانى والآلات والمعدات، والإستثمارات طويلة الأجل، والمدينون وأوراق القبض لآجال طويلة الأجل، والأصول غير الملوسة.

تنقسم الأصول طويلة الأجل من الناحيه العلمية إلى مجموعتين رئيستين هما :

أولا : الأصول الملموسة، هى الأصول ذات الكيان المادى الملموس وهى عادة الأراضى والمبانى والآلات وتنقسم هذه المجموعة إلى مجموعتين متميزتين :

١- الأصول الملموسة المملوكة والتى تخضع للإهلاك، وتشتمل هذه المجموعة على الأصول الملموسة التى يكون لها حياة إنتاجية محددة مثال ذلك المبانى والتركيبات والأثاث.

٢- الأراضى، وهى بمثابة الأصل الملموس الوحيد الذى لايخضع للإهلاك نظرا لأن حياته غير محدودة بزمن معين.

ثانيا : الأصول غير الملموسة، ومن الأمثلة عليها حقوق الإختراع والتأليف، والعلامات التجارية وشهرة المحل، ولايكون لهذه الأصول أى وجود مادى ملموس، وبعض هذه الأصول يخضع للتناقص التدريجى مثل حقوق الإختراع التى يكون للمنشأة حق إستخدامها لمدة معينة يحددها القانون، وبناء عليه فانه ينبغى تحميل هذه المدة بالقيمة السنوية التى تقابل النقص فى قيمة تلك الأصول، كما أن هناك البعض الأخر من هذه الأصول التى يكون لها فترة محددة للإستفادة بها مثال ذلك العلامات التجارية. وجدير بالذكر أن الإتجاه الحديث يتجه نحو معالجة شهرة المحل على أساس أنها أصل غير ملموس يكون لها مدة زمنية معينة (أو حياة إنتاجية محددة).

ويلاحظ أن المواد الطبيعية لاتخضع للإهلاك Depreciation وإنما تخضع للنفاذ التدريجى Depletion مثال ذلك المناجم والمحاجر وآبار البترول والغابات.

٤- المشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول طويلة الأجل

يتعلق بالأصول طويلة الأجل ستة مشاكل رئيسية هى :

أ - التحقق من الأصول وتحقيق الرقابة عليها.
ب- تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل.
جـ- تخصيص تكلفة الأصول طويلة الأجل على الإيرادات السنوية خلال الحياة الإنتاجية لتلك الأصول (الإهلاك).
د - التفرقة بين المصاريف الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
هـ- معالجة مشاكل الإصلاحات والصيانة والإحلال لتلك الاصول.
و - معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية.

وسنعرض لكل هذه المشاكل بإختصار فى الصفحات التالية :

٤-أ- التحقق من الأصول طويلة الأجل والرقابة عليها

تتعدد الأصول طويلة الأجل والتركيبات فى معظم المشروعات، ويخصص

لكل نوع من أنواع هذه الأصول حساب فى دفتر الأستاذ العام بالمنشاة، فسنجد مثلاً حساب المبانى وحساب الأثاث وحساب للسيارات، وحتى تتحقق الرقابة على تلك الأصول تحتفظ معظم المنشآت بسجلات تحليلية بيانية لكل نوع من هذه الأصول، فسنجد سجلاً للمبانى وسجل للآلات وسجل للسيارات. ويعتبر هذا السجل بمثابة تحليل للحساب العام الموجود فى دفتر الأستاذ العام، ويوجد به التفاصيل المتعلقة بكل بند من بنود هذه الأصول، حيث يخصص فى كل سجل منها صفحة لكل بند من بنود تلك الأصول يبين تاريخه والتطورات التى حدثت له وما جرى بشأنه من إهلاكات، ويفيد هذا السجل فى تحديد الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن عملية تخريد الأصول وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد.

ولاشك أن الاحتفاظ بهذه السجلات التحليلية للأصول طويلة الأجل يساعد على توفير الحماية المادية للأصول الثابتة ومنع تسربها أو سرقتها أو ضياعها، وبهذا يتحقق ركن هام من أركان الرقابة المحاسبية على أعمال المشروع، هذا بالإضافة إلى أن هذه السجلات تستخدم فى إعداد كشوف جرد الأصول الثابتة والتى تعتبر من البيانات الضرورية التى يصر مراقبى الحسابات على الحصول عليها ضمن مرفقات الميزانية العمومية.

ونعرض فيما يلى صفحة من سجل الآلات للتوضيح.

رقم الأصل (الالة) ....
مكان وجوده ....
الحياة الانتاجية المقدرة ....

تكلفة الحصول على الأصل ......
طريقة الاهلاك ....
قسط الاهلاك ....
تاريخ الحصول عليه ....

تاريخ	الحركة			اضافات رأسمالية	تخريد	الاهلاك السنوى	مجمع الاهلاك	إصلاحات جارية	ملاحظات
	منه	له	رصيد						

وينبغى أن يتطابق مجموع الأرصدة الظاهرة فى هذه البطاقات بالنسبة لكل نوع من الأصول مع رصيد تلك الأصول بدفتر الأستاذ العام.و تعتبر الخطوة الأولى من إجراءات جرد الأصول الثابتة هى إعداد كشوف بهذه الأصول من واقع تلك البطاقات، على نحو ما سنرى فى مراحل متقدمة من الدراسة[1].

٤-ب- تحديد تكلفة الأصل طويل الأجل:

فى ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، تعرف التكلفة بأنها مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت من أجل الحصول على الأصل عند إقتنائه أو إنشائه. وقد تدرج تكلفة الإقتراض ضمن تكلفة الأصل إذا كان الأصل يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للإستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢٣)، بعنوان تكلفة الإقتراض. كذلك قد تدرج فروق تغير أسعار صرف العملات الأجنبية ضمن تكلفة الأصل المشترى بعملة أجنبية إذا نشأت فروق أسعار الصرف نتيجة هبوط حاد فى العمله والتى لا يقابلها وسائل عملية لتغطية المخاطر وفقاً للمعيار المصرى رقم (١٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢١)، بعنوان آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية. وأخيراً قد تخصم المنح الحكومية المرتبطة بالأصل من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة الدفترية الصحيحة للأصل وفقاً للمعيار المصرى رقم (١٢)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢٠) بعنوان المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

---

(١) دكتور أحمد نور «مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعالمية» دار المعرفة الجامعية- الاسكندرية ١٩٨٩

تتضمن تكلفة الأصول طويلة الأجل جميع التكاليف المعقولة والضرورية لتملك هذا الأصل وتهيئته فى وضع يمكن إستخدامه فى عمليات المشروع. من هذا التعريف يتضح أن مايدرج فقط فى هذه التكلفة هو العناصر المعقولة والضرورية Reasonable and Necessary فعلى سبيل المثال إذا سقطت إحدى الآلات أثناء نقلها من سيارات النقل تمهيداً لوضعها فى المكان الذى ستركب فيه، فإن تكاليف إصلاح التلف الذى طرأ على هذه الألة لايمكن أن تدرج ضمن تكلفة الأصل، لأنها بمثابة تكلفة ليست ضرورية للحصول عليه في الظروف العادية.

ومن السهل تحديد تكلفة الأصل فى حالة شرائه نقداً، ذلك لأن هذه التكلفة ستتضمن المبلغ النقدى المدفوع مقابل هذا الاصل مضافاً إلى ذلك تكاليف النقل والتأمين حتى يتم إستلام الأصل وتركيبه وأى تكاليف أخرى فرعية ضرورية حتى يصبح الأصل صالحا للعمل والانتاج. وإذا تم الحصول على أصل بالأجل مقابل فائدة معينة تتحملها المنشأة، فان هذه الفائدة لايمكن أن تدرج فى حساب الفوائد المدينة الذى يقفل مباشرة فى حساب الأرباح والخسائر.

وفيما يلى مثالا يوضح كيفية الوصول إلى تكلفة أحد الأصول طويلة الأجل :

إشترت شركة مواد الصباغة والكيمياويات بالأسكندرية أحد الآلات من شركة الصناعات الهندسية بالقاهرة، وكان سعر الشراء هو ٤٠٠٠ جنيه، على أن يمنح المشترى خصما قدره ٢ ٪ إذا تم السداد خلال ٣٠ يوم، وتبلغ رسوم الإنتاج على هذه الالة ١٠ ٪ من سعر البيع ويتحملها المشترى، كما بلغت تكاليف النقل ٢٢٠ جنيه، كما بلغت تكاليف إنزال الالة إلى موقعها ٢٣ جنيه وبلغت تكاليف التركيبات ٢٤٥ جنيه. من البيانات السابقة يمكن تحديد تكلفة الأصل التى سترحل إلى حساب الآلات على النحو التالى :

	جنيه
أولا : سعر شراء الآلة	٤٠٠٠
يطرح خصم قدره ٢ ٪	٨٠
صافى سعر الشراء	٣٩٢٠
رسوم الإنتاج ١٠ ٪ على المبلغ السابق	٣٩٢
تكاليف النقل إلى المصنع	٢٢٠
تكاليف إنزال الآلة	٢٣
تكاليف التركيب	٢٤٥
اجمالى تكلفة الآلة	٤٨٠٠

واضح من المثال السابق اننا أدرجنا ضمن تكلفة الأصل جميع التكاليف التى تحملتها المنشأة حتى يصبح الأصل صالحا للعمل والإنتاج. ولكن لماذا تعامل هذه العناصر على هذا النحو؟ ولماذا لاتدرج ضمن مصروفات الفترة التى حدثت فيها؟

لاشك أن الإجابة على هذه التساؤلات تكمن فى مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات الذى سبق أن تعرضنا له، فالمنافع التى ستحصل عليها المنشأة من إمتلاك هذه الآلة سيتم الحصول عليها خلال فترة مستقبلة تصل إلى ١٠ أو ٢٠ سنة على سبيل المثال، فى خلال هذه المدة سيترتب على تشغيل تلك الآلة مساهمتها فى أرباح المنشأة، وبناء عليه فان تكلفة الحصول على هذه الآلة يجب أن تدرج فى حساب تلك الآلة على أن توزع على فترة العشر أو العشرين سنة وتحمل على إيرادات تلك السنوات وذلك من خلال عمليات الإهلاك التى ستتعرض لها بعد قليل، ذلك لأن جميع التكاليف المتعلقة بالحصول على الآلة السابقة هى بمثابة تكاليف تدفع فى سبيل الحصول على منافع ستحصل عليها المنشأة إبتداء من وقت تشغيل تلك الآلة.

فعلى سبيل المثال إذا لم ندرج ضمن تكلفة الآلة تكاليف النقل أو التركيب وحملناها على حسابات السنة التى تم فيها التركيب (كمصروفات) كان معنى ذلك أننا نحمل العمليات التى تمت خلال هذه السنة بأعباء لاعلاقة لها بها بلا مبرر.

وسنبين فيمايلى كيفية تحديد تكلفة بعض الأصول طويلة الأجل :

الأراضى :

عند شراء الأراضى فانه غالباً ما تتحمل المنشأة نفقات أخرى بالإضافة إلى ثمن الشراء وأهم عناصر هذه النفقات السمسرة المتعلقة بعملية الشراء، ونفقات التسجيل والرسوم المستحقة والمدفوعة بواسطة المشترى ونفقات تقييم الأراضى. وجميع هذه التكاليف تعتبر جزء من تكلفة الأراضى ويجب أن ترحل إلى حساب الأراضى. كما أنه يمكن أن يرحل إلى هذا الحساب التكاليف المتعلقة بتحسين قيمة الأراضى، مثل تكاليف شق طرق جديدة. ذلك لأن هذه التكاليف تؤدى إلى زيادة دائمة فى قيمة الأرض.

ويجب أن يخصص حساب مستقل للأراضى وآخر للمبانى، ذلك لأن المبانى تخضع للإهلاك السنوى أما الأراضى فهى عادة ليست قابلة للإهلاك، ذلك لأنه عادة لايكون للأراضى حياة إنتاجية محدودة. وفى حالة شراء مبنى بالأرض المقام عليها فإنه يجب تجزئه ثمن الشراء بين الأراضى والمبانى. وفى الحالات التى يتم فيها الحصول على قطعة أرض عليها مبنى قديم لن تستخدمه المنشأة المشترية فإن حساب الأراضى يحمل بكامل الثمن بالإضافة إلى أى تكاليف خاصة بإزالة المبنى القديم، هذا مع ملاحظة أن أى مبالغ محصلة من بيع الانقاض يجب أن ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأراضى.

وجدير بالذكر أن ملحقات الأراضى مثل الطرق والأسوار وغيرها من الملحقات التى يترتب عليها تحسين فى قيمة الأراضى، لها حياة إنتاجية محددة ولهذا فهى تخضع للإهلاك، وينبغى أن ترحل إلى حساب خاص بها يسمى حساب ملحقات الأراضى حتى يتسنى إهلاكها. أما بالنسبة للملحقات أو التحسينات التى لن يكون لها حياة محدودة فإنها ترحل مباشرة إلى حساب الأراضى، ذلك لأنها غير قابلة للإهلاك.

المباني:

أحيانا تقوم المنشأة بشراء مبنى قديم بقصد إصلاحه وإستخدامه فى أعمال المنشأة ، فى هذه الحالة تعتبر تكاليف إصلاح هذا المبنى جزء من تكلفة المبانى وترحل إلى الحساب الخاص بها فى دفتر الأستاذ العام. ولكن بعد استخدام المبنى فان الإصلاحات العادية تعتبر مصاريف صيانة ولاتحمل على حساب الأصل.

وفى حالة قيام المنشأة ببناء المبنى أو تصنيع الآلة بدلا من الشراء، فان تكلفة الأصل تشتمل على تكلفة المواد والعمالة والتكاليف الصناعية غير المباشرة التى تخص المبنى أو الآلة، مثال ذلك تكاليف الإشراف والمتابعة على عملية البناء وأى تكاليف أخرى متعلقة بالمبنى مثل أتعاب المهندسين عن الرسومات، والتأمين على المبنى خلال فترة إنشاؤه، وتكاليف الترخيص والتأمين ضد المسئولية المدنية، كما أن الفوائد المتعلقة بالأموال المقترضة لتمويل عملية البناء وعن فترة البناء فقط يمكن أن تعتبر جزء من تكلفة المبنى. وتستند هذه المعاملة للفوائد على أساس أن المنافع التى ستحصل عليها المنشأة من المبنى لن يكون لها وجود إلا بعد الإنتهاء من البناء وإستخدام المبنى فى العمل والإنتاج، وبناء عليه فإن جميع التكاليف خلال فترة الإنشاء بما فيها الفوائد تدرج ضمن تكلفة الأصل التى ستخضع للإهلاك خلال سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. وخلاصة العرض السابق أن الأصول التى تقوم المنشأة ببنائها تدرج فى الحسابات بتكلفتها ولايؤخذ سعر الشراء الخارجى لهذه الأصول فى الإعتبار عند إثبات تلك الأصول.

الآلات والتركيبات

تتضمن تكلفة الآلات والتركيبات جميع التكاليف التى تتحملها المنشأة حتى تصبح هذه الآلات صالحة للعمل والإنتاج على نحو ماسبق أن بينا، ويدخل فى ذلك ثمن شراء الآلة والرسوم الجمركية عليها ومصروفات نقلها وتفريغها وإقامة القواعد المتعلقة بها وجميع هذه التكاليف يطلق عليها إصطلاح التكاليف الرأسمالية. وتجدر الإشارة إلى أن جميع النفقات الرأسمالية

تحمل محاسبيا على حساب الآلات، وذلك بجعل هذا الحساب مدنياً وحساب النقدية بالبنك أو بالخزينة دائناً، أما إذا كانت تلك النفقات قد سبق تحميلها على بعض الحسابات الأخرى عند سدادها مثل تحميل تكاليف نقل الآلات على حساب تكاليف النقل، فان قيد إثبات هذه النفقات سيكون بجعل حساب الآلات مدنياً وحساب تكاليف النقل دائنا، مع ملاحظة أنه لايجوز تحميل حساب الآلات بأى نفقات غير ضرورية للحصول على تلك الآلات فإذا تحملت إحدى سيارات النقل مخالفة أثناء نقل الآلات إلى مقر المنشأة، فإن هذه المخالفة لايمكن أن تحمل على هذه الآلات لأنها ليست نفقة ضرورية للحصول على الأصل. وتحمل على حساب المصاريف العمومية أو على حساب المخالفات.

٤-جـ- إهلاك الأصول طويلة الأجل:

يعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، مع موضوع إهلاك الأصول طويلة الأجل، حيث يعرف الإهلاك بأنه التحميل المنظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل على فترات العمر الإفتراضى له. ولم تحدد المعايير المصرية أو الدولية طريقة معينة للإهلاك.

سبق أن ذكرنا أن الأصول طويلة الأجل تعتبر بمثابة خدمات ومنافع اقتصادية مجمعة تستفيد منها فترات محاسبية متتالية، الأمر الذى يستلزم تخصيص تكلفة تلك الأصول على الفترات المستفيدة منها، ويطلق على مقدار الاستفادة السنوية من الخدمات إصطلاح الإهلاك. ويحمل الإهلاك على الحسابات الختامية للفترة المستفيدة باعتباره مصروف يخص هذه الفترة. أما التكلفة الباقية من الخدمات المجمعة والتى تستفيد منها الفترات التالية فهى تعد بمثابة أصل من أصول المنشأة تظهر مع باقى أصولها فى الميزانية العمومية لها فى نهاية الفترة.

والهدف من جرد الأصول الثابتة هو تحديد ذلك الجزء من الأصول الذى سيحمل على حسابات النتيجة والذى يطلق عليه إصطلاح الإهلاك، أو تحديد نصيب الفترة من خدمات الأصول طويلة الأجل والتي ينبغى أخذها فى الإعتبار كمصروف أو عبء على إيرادات الفترة، وتحديد الأرصدة المتبقية من تلك الأصول والتى ستستفيد بها الفترات المستقبلة. وإصطلاح الإهلاك كما هو مستخدم فى المحاسبة لايعني التدهور الطبيعى للأصل، كما أنه لايعنى الإنخفاض فى القيمة السوقية لأحد الأصول خلال فترة معينة، ولكنه يعنى تخصيص تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة منه. فعندما تقوم المنشأة بشراء سيارة نقل فان تكلفتها ترحل أولاً إلى حساب السيارات ثم تتحول سنوياً إلى مصروف خلال عملية الإهلاك والذى يتم حسابه طوال الفترة التى تستخدم فيها السيارة، أما قيام المنشأة بشراء بنزين يستخدم فى السيارة فانه يرحل مباشرة إلى حساب مصاريف السيارات. ومن الناحية النظرية فإن شراء السيارة وشراء البنزين يؤدى إلى الحصول على أصل، إلا أننا نفترض أن البنزين سيستخدم خلال نفس الفترة المحاسبية ولهذا فإنه يرحل مباشرة إلى حساب المصروف، أما بالنسبة للسيارة فانها ستستخدم خلال فترة تمتد أكثر من سنة ولهذا فإنها تتحول إلى مصروف خلال السنوات التى ستستخدم فيها بحيث تتحمل كل سنة بما يخصها وهو مايسمى بالإهلاك.

والإهلاك كما وصفته لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين القانونين الأمريكين[1] هو توزيع لتكلفة الأصل على حياته الإنتاجية على أساس أن تكلفة أى أصل هى بمثابة تكاليف الخدمات التى يؤديها هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية من الناحية الاقتصادية. ومن المبادئ المحاسبية المقبولة توزيع تلك التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتصف هذا التوزيع بالعدالة –كلما كان هذا ممكناً– بالنسبة للفترات ووفقاً للخدمات التى يدرها

(1) American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Auditing Procedure, Accounting Research and Terminology, Final Edition, New York, 1961.

إستخدام الأصل فى كل منها، وهذا الإجراء هو ما يعرف باسم المحاسبة عن الإهلاك، وهو أسلوب محاسبى يهدف إلى توزيع تكلفة أو قيمة أى أصل مطروحاً منها قيمة الخردة أوالنفاية على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، وذلك بطريقة منظمة ورشيدة، أى أنه بمثابة عملية تخصيص وليس عملية تقييم.

وجدير بالذكر أن عملية الإهلاك ليس المقصود منها تقييم الأصل وإنما فقط توزيع تكلفة الأصل على حياته، وغالبا ما تحدث تغييرات فى القيمة السوقية للأصل وذلك نظرا للتغير فى المستوى العام للأسعار، وعلى الرغم من هذا يستمر إجراء الإهلاك برغم هذه الزيادة فى القيمة السوقية، فالمحاسب يعلم أن الأصل سيستخدم خلال عدد من السنوات وأن تكلفته يجب أن توزع على تلك السنوات على الرغم من التقلبات فى القيمة السوقية لهذا الأصل. إن قسط الإهلاك السنوى هو تحديد لنصيب الفترة المحاسبية من تكلفة الأصل ويحسب هذا القسط ويحمل على حساب النتيجة وذلك دون نظر إلى نتيجة أعمال المشروع أى سواء كانت ربحا أم خسارة، والإهلاك فى حقيقته نفقة إنتاجية تمثل تكلفة الخدمات والمنافع الاقتصادية التى تحصل عليها المنشأة من الأصل.

عوامل الإهلاك:

يوجد عاملين رئيسيين يسببان الإهلاك هما، النقص التدريجى فى الأصل بسبب الإستخدام، والقدم، وسنعرض لهذين العاملين بإيجاز فيمايلى:

عامل الإستخدام:

إن إستخدام الأصل فى العمل والإنتاج يترتب عليه تدهوراً طبيعياً للأصل على مدار الزمن وذلك بسبب الإستخدام من ناحية وبسبب العوامل الجوية والطبيعية من ناحية أخرى، وعلى الرغم من الإصلاحات التى تتم على الأصل فان الإهلاك يظل حقيقة واقعة بالنسبة لأى أصل.

القدم:

يعنى إصطلاح القدم أن الأصل يصبح إستخدامه غير اقتصادى نظراً لظهور أنواع جديدة من الأصول يترتب عليها تخفيض التكلفة أو زيادة الإنتاج، والقدم فكرة تقاس بالنسبة لأصل يستخدم فى غرض معين فى منشأة معينة، فعلى سبيل المثال قد تتعرض طائرة معينة لعامل القدم بالنسبة للرحلات الطويلة جدا بسبب ظهور طائرات أخرى أكثر سرعة وأماناً، وأكبر حجماً، إلا أن هذه الطائرات قد تظل صالحة للإستخدام بالنسبة لمنشأة طيران أخرى تكون خطوطها قصيرة أو تقتصر على بعض الخطوط المحلية.

وقد يصبح الأصل غير صالحا للإستخدام من الناحية الاقتصادية بسبب كبر حجم المشروع إلى درجة تجعل الأصل المستخدم حاليا غير ملائما، وقد يتطلب ذلك ضرورة احلال هذا الأصل بآخر أكثر ملائمة، على الرغم من أن الأصل المستخدم حالياً قد يكون فى حالة جيدة ولم يتعرض للقدم. وغالباً ما يرتبط القدم بعدم ملائمة الأصل، فكلاهما يرتبط بالإستخدام الاقتصادى والكفء للأصل وليس بحالته الإنتاجية.

ويساعد القدم بدرجة كبيرة على وضع حد لحياة عديد من الأصول القابلة للإهلاك بدرجة أكبر من الإستخدام، ولاتحاول الإجراءات المحاسبية الحالية فصل الإهلاك الناتج عن الإستخدام وذلك الناتج عن القدم، ذلك لأن تلك الإجراءات تهدف إلى تخصيص تكلفة الأصل على الفترات التى يؤدى فيها خدمات، وذلك دون نظر إلى ما إذا كان القدم أو الإستخدام هو العامل الحاسم فى وضع حد لنهاية حياة الأصل.

طرق الإهلاك:

يوجد مجموعة من طرق الإهلاك نتعرض لها بإختصار فيمايلى :

١ – طريقة القسط الثابت:

تعتبر طريقة القسط الثابت من أسهل طرق الإهلاك ومن أكثرها إستخداماً

فى الحياة العملية، وفى ظل هذه الطريقة يتم تخصيص تكلفة الأصل على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى وبناء عليه فإن هذه الطريقة تعتبر ملائمة جداً إذا كان إستخدام الأصل متساوى من سنة إلى أخرى. ويتم الوصول إلى قسط الإهلاك عند إستخدام هذه الطريقة عن طريق طرح قيمة الخردة أو النفاية من تكلفة الأصل للوصول إلى القيمة القابلة للإهلاك، وبعد ذلك يتم توزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى. أى أن قسط الإهلاك هو :

$$\frac{\text{تكلفة الأصل – قيمة الخردة المتوقعة}}{\text{سنوات الحياة الإنتاجية للأصل}}$$

والمقصود بالحياة الإنتاجية للأصل هو عدد الفترات المحاسبية التى ستستفيد من خدمات ذلك الأصل، ويقوم المهندسون عادة بتحديد حياة كل أصل عند الحصول عليه. وقد يعبر عن الحياة الإنتاجية للأصل بالسنوات فمثلا يقال أن الحياة الإنتاجية للمبانى ٢٠ أو ٣٠ سنة، أو قد يعبر عنها بوحدات خدمة فمثلاً يعبر عن الحياة الإنتاجية للسيارة بالكيلو مترات كأن يقال أن الحياة الإنتاجية لسيارة النقل ٢٠٠٠٠٠ كيلو مثلا. وقد يعبر عن حياة الأصل بالساعات كما هو الحال بالنسبة للآلات. وعموما فإن تحديد الحياة الإنتاجية للأصل يعتبر من المتطلبات الأساسية لحساب الإهلاك بصرف النظر عن طريقة حساب الإهلاك. ونوضح فيمايلى كيفية تحديد قسط الإهلاك فى حالة إستخدام طريقة القسط الثابت. إشترت إحدى المنشآت آلة بلغت تكلفتها مضافاً إليها جميع النفقات الرأسمالية التى تحملتها المنشأة حتى أصبحت الآلة صالحة للعمل والإنتاج ٥٥٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمة الخردة المتوقعة فى نهاية الحياة الإنتاجية ٥٠٠٠ جنيه، فإذا كانت الحياة الإنتاجية لهذه الآلة ٥ سنوات فما هو قسط الإهلاك السنوى فى هذه الحالة ؟ يمكن الوصول إلى قسط الإهلاك السنوى على النحو التالى :

تكلفة الآلة	٥٥٠٠٠
يستبعد الخردة أو النفاية	٥٠٠٠
القيمة القابلة للإهلاك	٥٠٠٠٠
الحياة الإنتاجية	٥ سنوات

الإهلاك السنوى أو أعبـاء الإهلاك $\frac{٥٠٠٠٠}{٥}$ = ١٠٠٠٠ جنيه

وتظل أموال الإهلاك تتراكم سنويا طوال الحياة الإنتاجية، حتى يتجمع لدى المنشأة فى نهاية تلك الحياة مبلغاً معادلاً لتكلفة الأصل مطروحاً منها قيمة الخردة وذلك على النحو الوارد فى الجدول التالى :

السنة	الإهلاك السنوى	الإهلاك المجمع	القيمة الدفترية
أول السنة الأولى	---	---	٥٥٠٠٠
نهاية السنة الأولى	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٥٠٠٠
نهاية السنة الثانية	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٥٠٠٠
نهاية السنة الخامسة	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠

واضح من هذا الجدول أن القيمة الدفترية للأصل وصلت فى نهاية الحياة الإنتاجية إلى ٥٠٠٠ جنيه وهى القيـمة المتوقعة للخردة، وأن هناك أموالاً مجمعة للإهلاك قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه.

ونظرا للصعوبات الخاصة بتقدير قيمة الخردة المتوقعة فى نهاية الحياة الإنتاجية فقد ترى بعض المنشآت عدم أخذها فى الإعتبار عند حساب الإهلاك، وفى هذه الحالة سيكون قسط الإهلاك عبارة عن تكلفة الأصل موزعة على حياته الإنتاجية.

٢ - طريقة الوحدات المنتجة:

قد يكون من الأسس الأكثر عدالة عند توزيع تكلفة بعض الأصول هى إستخدام عدد الوحدات المتوقع إنتاجها بواسطة الأصل وليس على أساس سنوات الحياة الإنتاجية. فقد تفضل شركات النقل إهلاك سياراتها على أساس عدد الكيلو مترات المتوقع تشغيلها لكل سيارة وعدد الكيلومترات المقطوعة خلال العام، فإذا كانت تكلفة سيارة النقل ١٠٠٠٠ جنيه ومن المتوقع أن تستخدم لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو، فان الإهلاك عن كل كيلو متر سيكون ١٠٠٠٠ ÷ ١٠٠٠٠٠ = ١ر٠ جنيه. أو ١٠٠ مليم. وفى نهاية السنة فإن مبلغ الإهلاك السنوى يتحدد عن طريق ضرب عدد الكيلومترات المقطوعة فى الإهلاك المحسوب للكيلومتر. وهذه الطريقة ليست شائعة الإستخدام، ذلك لأنها قد تكون غير ملائمة بالنسبة للحالات التى يكون للقدم تأثير فى تحديد قسط الإهلاك.

٣ ـ طرق الإهلاك المعجل : (قسط الإهلاك المتناقص)

Accelerated depreciation methods

يعتقد بعض المحاسبين أن الإهلاك يكون كبيراً فى السنوات الأولى من حياة الأصل ثم يتناقص تدريجياً مع مرور الحياة الإنتاجية،ويقوم هذا الاعتقاد على أساس أن الأصول تكون أكثر كفاءة عندما تكون جديدة، ولهذا فهى تساهم بدرجة أكبر فى تحقيق الإيراد وتحصل منها المنشأة على خدمات أحسن فى تلك السنوات الأولى من حياتها الإنتاجية. ويعنى إصطلاح الإهلاك المعجل ضرورة زيادة قسط الإهلاك فى السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية على أن تتناقص هذه الأقساط فى السنوات التالية.

ويشجع الإتجاه الخاص بإستخدام طرق الإهلاك المعجل التطور التكنولوجى السريع فى مجال صناعة التجهيزات الآلية، والذى يجعل عامل القدم يلعب دوراً كبيراً عن الدور الذى يلعبه الإستخدام فى مجال تحديد قسط الإهلاك. فلا شك أن سرعة التقدم الصناعى تجعل من الضرورى القيام بعملية الإحلال

بشكل أسرع عما لو كان التقدم الصناعى أقل سرعة، ومن العوامل التى تشجع على إستخدام طرق الإهلاك المعجل أيضا تخفيف العبء الضريبى فى السنوات الأولى من إقتناء الأصل الثابت، وذلك لأن الإهلاك يعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ومن الأسباب الأخرى التى تبرر إستخدام طرق الإهلاك المعجل، أن تكاليف الإصلاحات تكون قليلة فى السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل. بينما تزداد تلك التكاليف كلما تقدم الأصل فى العمر، ولهذا فإنه إذا نظرنا إلى الإهلاك وتكاليف الإصلاحات سنجد أن السنوات الأولى تتحمل فقط بالإهلاك المرتفع نسبياً، أما السنوات التالية فستتحمل بالإهلاك المنخفض نسبيا مضافاً إلى ذلك تكاليف الإصلاحات التى تميل إلى الإرتفاع كلما تقدم الأصل فى العمر،ولهذا فإن نصيب السنوات من الأعباء المتعلقة بالأصل (إهلاك وصيانة وإصلاح) سيكون متقارباً عما لو إستخدمنا طريقة القسط الثابت.

ويوجد أسلوبين مختلفين لحساب قسط الإهلاك المتناقص، وهما حساب الإهلاك كنسبة مئوية من الرصيد المتناقص للأصل، وطريقة النسبة المئوية من مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية، ونعرض لهذين الأسلوبين فيمايلى :

أ - طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من الرصيد المتناقص للأصل:

Fixed percentage on declining balance method

وفى حالة إستخدام هذه الطريقة يتحدد قسط الإهلاك على أساس نسبة مئوية من الرصيد المتناقص للأصل. فإذا حصلت المنشأة على أصل تكلفته ٥٠٠٠٠ جنيه وقررت إهلاكه بإستخدام تلك الطريقة فان الإهلاك السنوى والإهلاك المجمع والقيمة الدفترية تظهر فى الجدول التالى على أساس أن معدل الإهلاك هو ٥٠٪ من الرصيد على أساس أن الأصل سيستمر إستخدامه ٦ سنوات.

السنة	الإهلاك السنوى ٥٠٪ من الرصيد	الإهلاك المجمع	القيمة الدفترية
بداية السنة الأولى	---	---	٥٠٠٠٠
نهاية السنة الأولى	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
نهاية السنة الثانية	١٢٥٠٠	٣٧٥٠٠	١٢٥٠٠
نهاية السنة الثالثة	٦٢٥٠	٤٣٧٥٠	٦٢٥٠
نهاية السنة الرابعة	٣١٢٥	٤٦٨٧٥	٣١٢٥
نهاية السنة الخامسة	١٥٦٣	٤٨٤٣٨	١٥٦٢
نهاية السنة السادسة	٧٨١	٤٩٢١٩	٧٨١

واضح من هذا الجدول أن قسط الإهلاك يتناقص سنوياً عند إستخدام هذه الطريقة فبينما كان فى السنة الأولى ٢٥٠٠٠ جنيه أصبح فى السنة الأخيرة ٧٨١ جنيه فقط. كما يلاحظ من هذا الجدول أيضا أن هذه الطريقة لحساب الإهلاك تعجز عن إهلاك كامل قيمة الأصل حيث ظهر للأصل قيمة دفترية فى نهاية حياته الإنتاجية قدرها ٧٨١ جنيه. وحتى لو كانت الحياة الإنتاجية أطول من ست سنوات فان القيمة الدفترية للأصل لن تصل إلى صفر أبداً. ويعالج الرصيد المتبقى فى حساب الأصل فى هذه الحالة عند معالجة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن عملية بيع الأصل أو التخلص منه وذلك على نحو ما سنرى فيما بعد.

ب- طريقة مجموع أرقام السنوات:

Sum of the years digits method

وتعتبر هذه الطريقة من طرق الإهلاك المعجل التى تعمل على تخصيص مبلغ كبير للإهلاك فى السنوات الأولى للحياة الإنتاجية للأصل. ويتحدد الإهلاك عند إستخدام هذه الطريقة بإستخدام كسر البسط فيه رقم السنة مبتدئين بالرقم الأعلى لسنوات الحياة الإنتاجية والمقام فيه مجموع أرقام سنوات الحياة الإنتاجية، فإذا حصلت إحدى المنشآت على أصل تكلفته ٤٠٠٠٠

جنيه وحياته الإنتاجية أربع سنوات فإن قسط الإهلاك السنوى والإهلاك المجمع يظهر على الصورة التالية :

السنة	معدل الإهلاك	الإهلاك السنوى	الإهلاك المجمع	القيمة الدفترية
أول السنة الأولى	--	--	--	٤٠٠٠٠
نهاية السنة الأولى	$\frac{٤}{١٠}$	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠
نهاية السنة الثانية	$\frac{٣}{١٠}$	١٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	١٢٠٠٠
نهاية السنة الثالثة	$\frac{٢}{١٠}$	٨٠٠٠	٣٦٠٠٠	٤٠٠٠
نهاية السنة الرابعة	$\frac{١}{١٠}$	٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	--

واضح من هذا الجدول أن معدل الإهلاك حسب على النحو التالى :

مجموع أرقام السنوات ١ + ٢ + ٣ + ٤ = ١٠ المقام.

وسنبدأ بإستخدام الرقم الأعلى فى السنة الأولى وهو ٤ ثم نستخدم الرقم ٣ فى السنة الثانية، وهكذا. ويلاحظ أن هذه الطريقة تتغلب على عيوب الطريقة السابقة عليها فى أنه لايترتب عليها وجود رصيد فى حساب الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية.

الإهلاك والتضخم:

يؤدى تقييم الأصول طويلة الأجل وحساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية إلى نتائج طيبة فى حالة ثبات مستويات الأسعار. إن المناقشة السابقة الخاصة بتحديد قسط الإهلاك تفترض ضمناً عدم وجود تغييرات فى مستوى الأسعار، ولكن هذا الافتراض يبدو غير واقعياً فى الوقت الحاضر، وذلك نظرا للارتفاع الكبير فى الأسعار. وقد أدى هذا الأرتفاع بكثير من رجال الأعمال إلى اقتراح إستخدام أسسا أكثر واقعية لتحديد قسط الإهلاك وقياس ربح المشروعات بالتالى يرون أن هذا الأساس ينبغى أن يكون إستخدام القيمة الإستبدالية للأصل أو قيمة الإحلال كأساس لحساب الإهلاك بدلاً من

الإعتماد على تكلفة الحصول على الأصل. وكإقتراح بديل للإقتراح السابق يمكن تعديل الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار، وذلك حتى يعكس الإهلاك التغييرات التى حدثت فى القوة الشرائية للعملة، أى بعبارة أخرى يصبح كأى نفقة مدفوعة فى الفترة الحالية. ويرى أنصار الرأى السابق أن حساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية يؤدى إلى تضخيم أرباح المشروعات فى حالة أرتفاع مستويات الأسعار، وأن الغرض من الإهلاك لاينبغى أن يكون إسترداد تكلفة الأصل، بل مساعدة المشروع على إستبدالة بأصل جديد يحل محله وذلك حتى يستطيع المشروع أن يستمر فى أعماله. ويضيف أصحاب هذا الرأى أن الزيادة فى الربح الناتجة عن حساب الإهلاك على أساس القيمة التاريخية تؤدى إلى زيادة الضرائب كما قد تؤدى إلى زيادة الأرباح الموزعة الأمر الذى قد يضع المشروع فى وضع مالى سئ عندما تحل مشكلة الإحلال.

وعلى الرغم من المبررات القوية التى يثيرها أنصار هذا الرأى إلا أنه لايوجد إتفاق عام فى الوقت الحاضر على إتخاذ القيمة الإستبدالية كأساس لحساب الإهلاك، ذلك لأنه من الصعب الوصول إلى أساس موضوعى لتحديد القيمة الاستبدالية للأصل، فمن الذى يستطيع أن يحدد تكلفة آلة معينة بعد ١٥ أو ٢٠ سنة من الآن ولكن يبدو أن الاقتراح الخاص بتعديل أرقام الإهلاك بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار أكثر ملائمة.

اثبات الإهلاك بالدفاتر:

سبق أن أوضحنا المعالجة المحاسبية للإهلاك، وبينا أنه يمكن ترحيل الإهلاك مباشرة إلى حساب الأصل المختص، وذلك عن طريق جعل حساب مصاريف الإهلاك مديناً، وحساب الأصل دائنا. وقد أشرنا إلى أن هذا الأسلوب فى معالجة الإهلاك لايوفر بيانات كافية عن الأصول وعن إهلاكها المجمع، ولهذا يميل معظم المحاسبين، إلى ترحيل الإهلاك إلى حساب تقييم يطلق عليه اسم حساب مخصص الإهلاك أو حساب مجمع الإهلاك، وذلك

عن طريق جعل حساب مصاريف الإهلاك مديناً، وحساب مخصص أومجمع الإهلاك دائنا. ومن الطبيعى أن حساب مصاريف الإهلاك سيحول مع باقى حسابات المصروفات الأخرى إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع أومخصص الإهلاك فسيطرح فى الميزانية العمومية من قيمة الأصل.

٤-د- النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية:

تعنى لفظة نفقة Expenditure دفع مدفوعات معينة أو تحمل إلتزام لدفع مبلغ معين فى المستقبل فى سبيل الحصول على أصل أو على خدمة معينة. إن إمتلاك المنشأة لأصل معين (الحصول على سيارة) أو حصولها على خدمة معينة (إصلاح السيارة) يمكن أن تكون فى صورة نقدية أو بالأجل، وفى كلتا هاتين العمليتين فإن هناك عبء تحملته المنشأة أو هناك نفقة Expenditure والنفقات التى تتم فى سبيل الحصول على أراضى أو مبانى أو غيرها من الأصول طويلة الأجل يطلق عليها إصطلاح نفقات رأسمالية Capital Expenditure ويتم ترحيلها إلى حساب الأصل فى دفتر الأستاذ العام. أما المصروفات الخاصة بعمليات الإصلاحات الدورية والصيانة والوقود وغيرها من المصروفات المتعلقة بإستخدام الأصل فيطلق عليها إصطلاح المصروفات الإيرادية Revenue Expenditure ويتم تحميلها على حسابات المصروفات، ويعتبر شراء سيارة نقل بمثابة نفقة رأسمالية تدفع فى سبيل الحصول على خدمات تمتد لفترة أطول من سنة أو سنوات وترحل إلى حساب السيارات بدفتر الأستاذ العام ويجعل حساب النقدية بالبنك أو حساب الدائنون دائناً بالقيمة وفقا لطريقة سداد ثمن السيارة. أما شراء البنزين اللازم للسيارة أو القيام ببعض الإصلاحات الدورية وتركيب بعض قطع الغيار فانها تعتبر مصاريف ايرادية، على أساس أن المنافع التى ستحصل عليها المنشأة من هذه المصاريف عادة تكون قاصرة على الفترة المحاسبية الحالية ولهذا فهى ترحل عادة إلى حساب المصروف الخاص بها تمهيداً لتحميلها على حساب النتيجة، فكأن ترحيل المصاريف الإيرادية إلى حسابات المصروفات يستند على أن المزايا أوالمنافع التى تحصل عليها المنشأة من تلك المصروفات قاصرة على الفترة

المحاسبية الحالية، ولهذا فينبغى أن تخصم من إيرادات تلك الفترة قبل الوصول إلى صافى الربح عن الفترة الحالية.

وجدير بالذكر أنه ينبغى أن يتحقق التجانس والاستمرار Consistency بصدد التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويعتبر شرط التجانس والإستمرار شرطاً هاماً لتحديد الدخل بصورة سليمة، وتحديد قيمة الأصول بطريقة دقيقة. وترى كثير من المنشآت وضع سياسة معينة فى مجال التفرقة بين نفقاتها الرأسمالية والإيرادية وذلك ضماناً لتحقيق التجانس، وغالبا ما تتضمن نصوصاً تقضى باب النفقات التى تقل عن حد معين وليكن ١٠ أو ٢٠ جنيه لايمكن اعتبارها بمثابة نفقات رأسمالية، وذلك للسهولة فى تحديد أعباء الإهلاك، ومن الأمثلة الشائعة للنفقات الرأسمالية العناصر التالية :

١- تكاليف الحصول على الأصول المختلفة مثل تكاليف نقل الآلات وتركيبها والرسوم الجمركية عليها، وتكاليف إصلاح المبنى بحيث يصبح صالحاً للإستخدام.

٢- الإضافات للأصول، كما فى حالة بناء جناح جديد للمبنى، وتمتد المنافع التى ستحصل عليها المنشأة إلى أكثر من فترة محاسبية فى هذه الحالة، ولهذا فان هذه الإضافات ترحل إلى حساب الأصل.

٣- التحسينات فى الأصول فمثلاً تركيب مصعد للمبنى يعتبر نفقة رأسمالية، ذلك لأن المنافع المترتبة على تركيبة تمتد إلى سنوات عديدة، ولهذا فهو يضاف إلى قيمة الأصل.

وتعتبر الإصلاحات العادية فى الأصول مثالاً جيدا للمصروفات الإيرادية، وتشمل الإصلاحات العادية الصيانة، والتنظيف والتشحيم والتفتيش الدورى على الآلات وذلك للإحتفاظ بالأصل فى حالة إنتاجية جيدة. كما يلاحظ أن تكاليف قطع الغيار البسيطة مثل الإطارات والبطاريات فى السيارات تعتبر مصروفات إيرادية أيضا، ذلك لأنها تعتبر جزءاً من تكاليف الإصلاحات العادية.

وخلاصة القول أن المصروفات التى تتحملها المنشأة فى سبيل الإحتفاظ بالأصل فى حالة إنتاجية جيدة وفى مستوى إنتاجى كفء تعتبر مصروفات إيرادية وتستقطع من ايرادات الفترة الحالية، ولعل هذا هو السبب فى أنه يطلق عليها مصروفات إيرادية.

وطالما أن النفقات الرأسمالية تحمل على حساب الأصل فانها لاتؤثر مباشرة على حساب النتيجة، إلا أن الإهلاك الخاص بها سيظهر ضمن رقم الإهلاك الخاص بالأصل. أما بالنسبة للمصروفات الإيرادية فانها ترحل إلى حسابات المصروفات والتى تستقطع مباشرة من إيرادات الفترة الحالية. فاذا عولجت بعض النفقات الرأسمالية بطريق الخطأ على أنها مصروفات إيرادية كما إذا رحلت تكلفة الحصول على آلة كاتبة جديدة إلى حساب المصروفات الإدارية مثلا، فإن نتيجة هذا الإجراء الخاطئ هى تخفيض أرباح الفترة الحالية، وزيادة أرباح الفترات التالية التى سيستخدم فيها الأصل لأنها لن تتحمل بالإهلاك الخاص بهذا الأصل وذلك فى حالة عدم تصحيح الخطأ.

وإذا حدث العكس، أى إذا أعتبرت المنشأة مصروفا إيراديا بمثابة نفقة رأسمالية، كما لو رحلت تكاليف الإصلاحات العادية للسيارات لحساب السيارات، فإن النتيجة هى زيادة أرباح الفترة الحالية، وفى حالة عدم تصحيح الخطأ فانه سيترتب على ذلك تخفيض أرباح الفترات التالية نتيجة لتحميلها بأعباء إهلاك إضافية لامبرر لها.

وبالإضافة إلى تأثير تلك الأخطاء على نتيجة عمليات المشروع فإنها أيضا تؤثر على الميزانية العمومية، فإن إعتبار أحد النفقات الرأسمالية مصروفاً ايرادياً يؤدى إلى تخفيض الأصول فى السنة التى يحدث فيها هذا الخطأ كما أنه من ناحية أخرى فإن إعتبار أحد المصروفات الإيرادية بمثابة نفقات رأسمالية يؤدى إلى تضخيم الأصول فى السنة التى يحدث فيها ذلك الخطأ

وتوضح هذه الأمثلة ضرورة التفرقة السليمة بين النفقات الرأسمالية

والإيرادية، وذلك نظراً لضرورة وأهمية هذه التفرقة لتحقيق أحد الأهداف الهامة والرئيسية للمحاسبة وهو قياس الربح الدورى للمشروعات المختلفة.

٤-هـ- معالجة مصاريف الصيانة والإصلاحات

يتعامل المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، مع النفقات اللاحقه على الإقتناء، حيث تعتبر نفقات صيانة وإصلاح الأصول الثابتة نفقات تحدث للمحافظة على أو إستعادة قدرة الأصل على تحقيق المنافع الإقتصادية المستقبلة التى تتوقعها المنشأة طبقاً لمعايير الآداء السابق تحديدها للأصل. وعلى هذا فيتم تحميلها كمصروفات عند حدوثها.

سبق أن ذكرنا أنه يوجد عدة طرق لتحديد قسط الإهلاك السنوى، وقد عرضنا فى الصفحات السابقة لطريقتين أساسيتين هما طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص. وذكرنا أن طريقة القسط الثابت توزع تكلفة الأصل على سنوات الحياة الإنتاجية بالتساوى، وقلنا أنها لكى تكون سليمة يجب أن تكون المنافع أو الخدمات الاقتصادية التى تحصل عليها المنشأة متساوية بين السنوات المختلفة. أما طريقة القسط المتناقص (أو طرق الإهلاك المعجل) فهى تحمل السنوات الأولى بقسط إهلاك مرتفع ويتناقص هذا القسط كلما تقدم الأصل فى العمر. وقد بينا فيما سبق أن أنصار طريقة القسط المتناقص يرون أنها تتناسب مع ما تحصل عليه المنشأة من منافع وما يتطلبه الأصل من إصلاحات دورية، ففى السنوات الأولى ستكون الإصلاحات محدودة وستزداد تلك الإصلاحات كلما تقدم الأصل فى العمر، وبالتالى إذا إستخدمنا طريقة القسط المتناقص ونظرنا إلى تكاليف الصيانة المتزايدة فان هذا يؤدى إلى توزيع الأعباء الخاصة بالأصل (إهلاك + صيانة) بطريقة متقاربة بين السنوات المختلفة.

ويلاحظ أن إستخدام طريقة القسط الثابت مع التقلب فى نفقات الصيانة سنوياً لن يترتب عليه التجانس بين السنوات المختلفة فيما يتعلق بالأعباء الخاصة

بالأصول الثابتة، ولهذا نرى بعض المنشآت التى تستخدم طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك أن تحمل حسابات كل سنة بمبلغ ثابت للإصلاحات، على أن يرحل هذا المبلغ إلى حساب مخصص الإصلاحات. وترحل الإصلاحات الفعلية إلى هذا المخصص، وأى زيادة فى رصيد هذا المخصص ترحل إلى السنوات التالية لمقابلة الإصلاحات المرتفعة فى السنوات المتقدمة من حياة الأصل، على أن يسرى أى عجز أو زيادة فى رصيد هذا المخصص فى حساب النتيجة فى نهاية الحياة الإنتاجية للأصل.

وبالإضافة إلى تلك الإصلاحات العادية للأصول يوجد الإصلاحات غير العادية، Extraordinary Repairs ويقصد بها تلك الإصلاحات التى سيترتب عليها زيادة الحياة الإنتاجية للأصل عما كان مقدرا له قبل القيام بتلك الإصلاحات، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك سيارة قدرت حياتها الإنتاجية بأربعة سنوات، وبفرض أنه بعد إستخدامها لمدة ثلاث سنوات قررت المنشأة تركيب موتور جديد لتلك السيارة، الأمر الذى سيترتب عليه زيادة حياتها الإنتاجية إلى ست سنوات.

ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، يتم الإعتراف بالنفقات اللاحقة للأصول الثابتة على أنها إضافة للأصل عندما تؤدى هذه النفقات إلى تحسين آداء الأصل عما حدد فى معايير الآداء المقدرة للأصل.

وهذا النوع من الإصلاحات غير العادية يحمل على حساب مجمع الإهلاك على الصورة التالية :

١٠٠٠			من حـ/ الإصلاحات غير العادية	
	١٠٠٠		إلى حـ/ نقدية بالبنك	
			إثبات تكاليف الإصلاحات غير العادية.	
١٠٠٠			من حـ/ مجمع الاهلاك	
	١٠٠٠		إلى حـ/ الإصلاحات غير العادية	
			تحميل مجمع الإهلاك بالإصلاحات غير العادية.	

ويرجع السبب فى تحميل هذه الإصلاحات غير العادية على حساب مجمع الإهلاك إلى أن هذه الإصلاحات تستوعب أو تلغى جزء من الإهلاك المجمع السابق تكوينه، ويترتب على تحميل حساب مجمع الإهلاك بها زيادة القيمة الدفترية للأصل بتكلفة تلك الإصلاحات غير العادية، على أساس أنها تعتبر نفقة رأسمالية لاعلاقة لها بحساب النتيجة عن الفترة المحاسبية الحالية.

٤-و- الارباح والخسائر الرأسمالية:

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٦)، بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها، موضوع تخريد الأصل أو التصرف فيه، حيث تحدد أية أرباح أو خسائر ناتجة عن توقف إستخدام الأصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى الأصل وصافى القيمة الدفترية له ويتم الإعتراف بها فى حسابات النتيجة كربح أو كخسارة.

سبق أن ذكرنا أن المنشأة تحصل على أصولها طويلة الأجل لإستخدامها فى العمل والإنتاج وليس بقصد إعادة بيعها، إلا أنه فى بعض الحالات قد ترى المنشأة بيع أصولها وخاصة فى حالة التخريد، وقد ينتج عن عملية البيع ربح أو خسارة، ويطلق على هذه الأرباح أو الخسائر إصطلاح الأرباح أو الخسائر الرأسمالية وذلك تمييزا لها عن أرباح العمليات العادية التى يقوم بها المشروع، ونظرا لانها متعلقة بأحد الأصول الرأسمالية. وتختلف الأرباح الرأسمالية عن الأرباح الإيرادية العادية، ذلك لأن الأولى أرباح عارضة لاتتصف بالدورية أو التكرار، بعكس الأرباح الدورية التى يكون لها صفة التكرار.

ويتم الوصول إلى الأرباح أو الخسائر الرأسمالية عن طريق مقارنة صافى القيمة الدفترية للأصل المباع مع ثمن البيع، ويتم تحديد صافى القيمة الدفترية

عن طريقة إستبعاد مجمع الإهلاك الذى يخص الأصل المباع إبتداءاً من تاريخ الحصول عليه حتى تاريخ البيع من تكلفة الأصل، وذلك بالنسبة للأصول القابلة للإهلاك مثل المبانى والآلات والأثاث، أما بالنسبة للأصول غير القابلة للإهلاك مثل الأراضى فيتحدد الربح أو الخسارة عن طريق مقارنة تكلفة الأصل مع ثمن بيعه. ويتم ترحيل الربح أو الخسارة الرأسمالية إلى حساب الأرباح والخسائر فى السنة التى يتم فيها البيع.

مثال

فيما يلى بعض البيانات التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ :

جنيه	جنيه	
	٢٠٠٠٠	سيارات
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	مجمع اهلاك

فإذا علمت أن رصيد حساب السيارات يمثل خمس سيارات متشابهة تم الحصول عليها جميعاً فى ١٩٩٧/١/١ لتوزيع منتجات المنشأة، وتبلغ حياتها الإنتاجية أربع سنوات وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك، وفى أول يوليو سنة ١٩٩٩ قررت المنشأة بيع إحدى هذه السيارات بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية وتصوير الحسابات المتعلقة بها.

إن أول خطوة لحل المثال السابق هى تحديد صافى القيمة الدفترية للأصل المباع حتى يمكن مقارنتها بالمتحصل من البيع وتحديد الأرباح والخسائر

الرأسمالية، ويتم الوصول إلى صافى القيمة الدفترية للأصل المباع فى المثال السابق على الصورة التالية :

رصيد حساب السيارات = ٢٠٠٠٠ جنيه يمثل تكلفة ٥ سيارات

تكلفة السيارة الواحدة = ٢٠٠٠٠ ÷ ٥ = ٤٠٠٠ جنيه.

مجمع اهلاك السيارة المباعة = ١٠٠٠٠ ÷ ٥ = ٢٠٠٠ جنيه

وهذا الإهلاك المجمع محسوب حتى ١٩٩٨/١٢/٣١، وهو تاريخ إعداد الميزانية وفقا للبيانات المعطاة فى التمرين السابق، ولكن نظرا لأن السيارة تم بيعها فى أول يوليو، لهذا ينبغى أن نأخذ فى الإعتبار إهلاكها عن الفترة من أول السنة (١٩٩٩) حتى تاريخ البيع (١٩٩٩/٧/١) (أى لمدة ستة شهور) وذلك على النحو التالى :

الإهلاك السنوى = $\frac{١٠٠٠٠}{٢}$ = ٥٠٠٠ جنيه ذلك لأن الإهلاك الظاهر فى الميزانية عن سنتين لأن تاريخ الحصول على السيارات ١٩٩٧/١/١ وهذا الإهلاك يخص خمس سيارات فيكون إهلاك السيارة السنوى ١٠٠٠ جنيه. ويمكن الوصول إلى هذا الرقم بطريقة أخرى ذلك لأن رصيد السيارات ٢٠٠٠٠ جنيه يخص ٥ سيارات، فتكون تكلفة السيارة ٤٠٠٠ جنيه حياتها الإنتاجية المقدرة ٤ سنوات، فيكون قسط الإهلاك السنوى ١٠٠٠ جنيه، بعد ذلك ينبغى أن نحسب الإهلاك عن نصف سنة وهو ٥٠٠ جنيه (١٠٠٠÷٢) وبهذا يكون مجموع الإهلاك على هذه السيارة حتى تاريخ البيع هو:

٢٠٠٠ إهلاك فى ١٩٩٨/١٢/٣١

٥٠٠ الإهلاك عن نصف سنة خلال سنه ١٩٩٩.

٢٥٠٠ مجموع الإهلاك المجمع عن السيارة حتى تاريخ البيع

ويتم مقارنة هذا الرقم بتكلفة السيارة الواحدة وذلك لتحديد صافى القيمة الدفترية على النحو التالى :

صافى القيمة الدفترية للسيارة المباعة = التكلفة الأصلية - رصيد مجمع الإهلاك حتى تاريخ البيع.

= ٤٠٠٠ - ٢٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

وحتى يمكن الوصول إلى الربح أو الخسارة الرأسمالية يتم مقارنة هذا الرقم بالمبلغ المحصل من عملية البيع على الصورة التالية :

الربح أو الخسارة الرأسمالية = المحصل من البيع - صافى القيمة الدفترية للأصل المباع.

= ٢٧٥٠ - ١٥٠٠ = ١٢٥٠

أما من الناحية المحاسبية فان هذه العملية تعالج على الصورة التالية :

٥٠٠		من حـ/ مصاريف إهلاك السيارات	تاريخ البيع
	٥٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارات	
		إثبات مصاريف إهلاك السيارة حتى تاريخ البيع.	
		من مذكورين	تاريخ البيع
٢٧٥٠		حـ/ النقدية	
٢٥٠٠		حـ/ مجمع إهلاك سيارات	
		إلى مذكورين	
	٤٠٠٠	حـ/ السيارات	
	١٢٥٠	حـ/ أرباح السيارة المباعة	
		إثبات النقدية المحصلة، وإستبعاد إهلاك السيارة المباعة من مجمع الإهلاك، وإستبعاد تكلفة السيارة من حساب السيارات، وإثبات ربح السيارة المباعة.	
١٢٥٠		من حـ/ أرباح السيارة المباعة	تاريخ البيع
	١٢٥٠	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	
		ترحيل أرباح السيارة المباعة إلى حساب النتيجة.	

		البيان		التاريخ
٤٠٠٠		من حـ/ مصاريف إهلاك سيارات		نهاية السنة المالية
	٤٠٠٠	إلى حـ/ مجمع إهلاك سيارات		
		إثبات إهلاك السيارات المتبقية.		
٤٥٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر (النتيجة)		نهاية السنة المالية
	٤٥٠٠	إلى حـ/ مصاريف إهلاك سيارات		
		تحميل حساب النتيجة بقيمة مصاريف إهلاك السيارات (المباعة والمتبقية).		

وتظهر الحسابات الخاصة بالعمليات السابقة على الصورة التالية :

حـ/ السيارات

منه			له		
٢٠٠٠٠	رصيد	٩٩/١/١	٤٠٠٠	من حـ/ مذكورين	٩٩/١٢/٣١
			١٦٠٠٠	رصيد	
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

حـ/ مجمع إهلاك سيارات

منه			له		
٢٥٠٠	إلى مذكورين	تاريخ البيع	١٠٠٠٠	رصيد	تاريخ البيع
١٢٠٠٠	رصيد		٥٠٠	من حـ/ مصاريف اهلاك سيارات	
			٤٠٠٠	من حـ/ مصاريف اهلاك سيارات	
١٤٥٠٠			١٤٥٠٠		

حـ/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

منه			له		
٤٥٠٠	مصاريف اهلاك سيارات	٩٩/١٢/٣١	١٢٥٠	أرباح بيع سيارة	٩٥/١٢/٣١

وتظهر الميزانية العمومية بالنسبة لهذا البند. بفرض عدم وجود عمليات أخرى على النحو التالى :

الميزانية العمومية
فى ١٩٩٩/١٢/٣١

أصول — خصوم

	١٦٠٠٠	سيارات			
٤٠٠٠	١٢٠٠٠	مجمع اهلاك			

وجدير بالذكر أن حساب الأرباح والخسائر قد تحمل فى نهاية سنة ١٩٩٩ بمبلغ ٥٠٠ جنيه كإهلاك خاص بالسيارة المباعة عن الفترة التى استخدمت فيها تلك السيارة (من ١٩٩٩/١/١ حتى ١٩٩٩/٦/٣٠)، كما تحمل هذا الحساب بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وهى عبارة عن إهلاك السيارات المتبقية دون بيع فى نهاية السنة المالية. ومن ناحية أخرى فان مجمع إهلاك السيارات التى ظهر فى الميزانية العمومية بلغ ١٢٠٠٠ جنيه ويمثل هذا المبلغ إهلاك أربع سيارات بواقع ١٠٠٠ جنيه سنوياً لمدة ثلاث سنوات، دون أن يدخل فى ذلك بالطبع السيارة المباعة أثناء السنة.

أما إذا لم تكن المنشأة تستخدم حساب مجمع إهلاك، أى فى حالة ترحيل الإهلاك مباشرة إلى حساب الأصل فانه ينبغى الوصول إلى رصيد الأصل المباع فى أول السنة التى تم فيها البيع، ثم تحديد إهلاكه إعتباراً من أول هذه السنة حتى تاريخ البيع، لتحديد صافى قيمته الدفترية فى تاريخ البيع وذلك عن طريق ترحيل الإهلاك حتى تاريخ البيع إلى حساب الأصل المباع، ثم تستمر الإجراءات كما هو الحال بالنسبة للحالة السابقة.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان الأصل قد أستهلك بالكامل دون أن يتخلف عنه أى خردة أو أى قيمة يمكن بيعها فى هذه الحالة يقفل كل من حساب الأصل وحساب الإهلاك المجمع بجعل الأول دائناً والثانى مديناً، فإذا كانت هناك آلة إشترتها المنشأة منذ خمس سنوات بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه واستهلكت بالكامل، ولم يعد لها وجود، فيجرى القيد التالى فى نهاية ١٩٩٩ :

٥٠٠٠٠		من حـ/ مجمع إهلاك الآلات	١٩٩٩/١٢/٣١
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ الآلات	
		إستبعاد كل من حساب الآلات وحساب مجمع الاهلاك من الدفاتر نظرا لإهلاك الأصل.	

كما يلاحظ أنه إذا تم بيع الأصل بقيمة تعادل القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع فلن يكون هناك ربح أو خسارة نتيجة عملية البيع. ففى المثال الخاص بالسيارات السابق عرضه، إذا كان ثمن بيع السيارة ١٥٠٠ جنيه بدلا من ٢٧٥٠ جنيه فان القيد الخاص بإثبات عملية البيع سيظهر على الصورة التالية :

		من مذكورين	تاريخ البيع
١٥٠٠		حـ/ النقدية	
٢٥٠٠		حـ/ مجمع إهلاك سيارات	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ السيارات	
		إثبات النقدية المحصلة، ومجمع إهلاك السيارة المباعة وإستبعاد قيمة السيارة المباعة من الدفاتر.	

أما إذا كان ثمن البيع أقل من القيمة الدفترية (١٥٠٠ جنيه) فان المنشأة ستحقق خسائر نتيجة عملية بيع السيارة، فبفرض أن المنشأة باعت السيارة فى المثال السابق بمبلغ ٥٠٠ جنيه فإن القيد الخاص بإثبات عملية البيع سيظهر على الصورة التالية :

		من مذكورين	تاريخ البيع
٥٠٠		حـ/ النقدية	
٢٥٠٠		حـ/ مجمع اهلاك سيارات	
١٠٠٠		حـ/ خسارة بيع سيارة	
	٤٠٠٠	إلى حـ/ السيارات	
		إثبات عملية بيع سيارة والخسارة الناتجة.	

٥- الموارد الطبيعية Natural Resources تكون الموارد الطبيعية قابلة للنفاذ التدريجى نتيجة لعملية الإستغلال، مثال ذلك مناجم الفحم والحديد والغابات وآبار البترول والغاز وغيرها. وهذه الموارد تتميز بأنها تتحول تدريجيا إلى مخزون من المواد المستخرجة منها، ولكن هذا المخزون لايمكن أن يكون ضمن الأصول المتداولة، ولهذا فإن هذه الموارد ينبغى أن توضع فى مجموعة مستقلة بالميزانية العمومية.

وينبغى تسجيل تلك الموارد فى الدفاتر بالتكلفة، وكلما تعرض الأصل أو المورد لعملية الإستغلال التدريجى فإن هذه التكلفة ينبغى أن تخضع للتناقص أيضا، وبناء عليه فان تكلفة المورد الطبيعى أو رصيده الدفترى ينبغى أن ينخفض نتيجة كل وحدة مستغلة من وحدات ذلك المورد، أى أن تكلفة المورد الطبيعى المسجلة بالدفاتر ستتحول تدريجياً ومع عمليات استغلال المورد لتصبح تكلفة للمواد المستخرجة والمباعة من تلك الموارد.

وتجدر الإشارة على إنه لايوجد معيار محاسبى مصرى أو معيار محاسبى دولى يتعامل مع موضوع الموارد الطبيعية.

نفاذ الموارد الطبيعة Depletion

يستخدم إصطلاح النفاذ Depletion للدلالة على تكلفة الوحدات المستخرجة أو المستغلة من الموارد الطبيعية، ويتم الوصول إلى معدل نفاذ المورد الطبيعى عن طريق توزيع تكلفة ذلك المورد على عدد الوحدات المتوقع إستخراجها منه، مثال ذلك توزيع تكلفة بئر البترول على عدد البراميل المتوقع الحصول عليها منه، أو توزيع تكلفة منجم الفحم على عدد أطنان الفحم المتوقع الحصول عليها من المنجم. ويتم الوصول إلى مبلغ النفاذ الذى سيحمل على حسابات السنة عن طريق ضرب معدل النفاذ فى عدد الوحدات المستخرجة خلال السنة.

٦- الأصول غير الملموسة Intangible Assets

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) ، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٣)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، عرض شهرة المحل، وبراءات الإختراع والعلامات التجارية والنفقات المؤجلة مثل نفقات التأسيس كأصول غير ملموسة ضمن الأصول طويلة الأجل. ويعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)، وكذلك المعيار الدولى رقم (٤)، موضوع إهلاك الأصول القابلة للإهلاك مشتملة على الأصول غير الملموسة. وأخيراً، يتعامل المعيار الدولى رقم (٢٢) بعنوان إندماج الأعمال، مع الاعتراف وقياس قيمة الأصول غير الملموسة التى يتم إقتناؤها عند إندماج الشركات. وفى يوليو سنة ١٩٩٥، أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المسودة رقم (٥٠) بعنوان الأصول غير الملموسة، لوصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة

وقد سبق أن ذكرنا أن الأصول غير الملموسة هى تلك الأصول التى ليس لها كيان أو وجود مادى ملموس مثل حقوق الإختراع، وشهرة المحل. والعلامات التجارية وغيرها. وتوضع الأصول غير الملموسة فى مجموعة خاصة ضمن الأصول طويلة الأجل. وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل الأصول التى تفتقد إلى الكيان المادى الملموس تدرج ضمن الأصول غير الملموسة فمثلا حساب العميل، أو حساب المدفوعات المقدمة هى حسابات ليس لها وجود مادى ملموس ولكنها تعامل على أنها أصول قصيرة الأجل، ولهذا يمكن القول أن الأصول غير الملموسة هى أصول غير جارية Noncurrent وليس لها كيان مادى ملموس.

ويتم تقييم تلك الأصول بالتكلفة، ولاتظهر فى الدفاتر إلا إذا تحملت المنشأة تكلفة فى سبيل الحصول عليها. وبسبب عدم القدرة على بيع بعض

هذه الأصول دون تصفية المنشأة ككل أو بسبب عدم وجود قيمة بيعية لبعض تلك الأصول، ترى بعض المنشآت إظهار هذه الأصول فى دفاترها بقيمة رمزية قدرها ١٠ جنيه مثلا.

وبعض هذه الأصول غير الملموسة يكون له حياة إنتاجية محدودة مثل حقوق الإختراع، والبعض الآخر قد لايكون له حياة إنتاجية محدودة مثال ذلك حقوق الإمتياز الدائمة، ولاشك أن النوع الأول من تلك الأصول ينبغى توزيع قيمته على سنوات حياته الإنتاجية، أما النوع الثانى فهو لايكون عادة قابلاً لتخفيض قيمته. وجدير بالذكر أنه يستخدم إصطلاح خفض القيمة Amortization للدلالة على المبالغ التى تقابل النقص السنوى فى قيمة تلك الأصول والذى يحمل على الحسابات الختامية.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على

الفصل السابع عشر

أولاً - الأسئلة النظرية

١- ماهو المقصود بالأصول طويلة الأجل وماهى الأغراض التى تستخدم فيها؟

٢- اشرح باختصار المشاكل المحاسبية المرتبطة بالأصول طويلة الأجل.

٣- ماهو المقصود بتكلفة الأصول طويلة الأجل؟ اذكر بعض الأمثلة.

٤- بين المقصود بإهلاك الأصول طويلة الأجل

٥- ماهى مسببات الإهلاك ؟

٦- أشرح بإختصار طرق الإهلاك وبين مزايا وعيوب كل منها.

٧- اشرح المعالجة المحاسبية لعمليات الإهلاك

٨- فرق بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية مع التمثيل.

٩- أشرح مع التمثيل كيفية معالجة مصاريف الصيانة الخاصة بالالات.

١٠- بين ماهو المقصود بالأرباح والخسائر الرأسمالية مع توضيح كيفية معالجتها محاسبياً.

١١- بين أوجه الصواب أو الخطأ فى كل عبارة من العبارات التالية بإختصار :

- تحصل المنشأة عادة على الأصول طويلة الأجل للإتجار فيها.
- لاتثير الأصول طويلة الأجل مشاكل خاصة بالنسبة للتحقق من وجودها.
- تتكون تكلفة الأصول طويلة الأجل من تكاليف الضرورية والمعقولة لتملك الأصل والحصول عليه فى وضع يسمح بإستخدامه.
- تعتبر السمسرة المدفوعة على شراء قطعة أرض بناء بمثابة نفقة رأسمالية.
- تخضع الأراضى كغيرها من الأصول طويلة الأجل للإهلاك
- تعتبر تكاليف إزالة مبنى قديم على قطعة أرض مشتراة تكاليف رأسمالية، كما يعتبر المحصل من بيع الأنقاض تخفيضاً لثمن الأرض المشتراة.

- تعتبر تكاليف إصلاح مبنى جديد قامت المنشأة بشرائه مصروفاً إيرادياً مثل مصاريف الصيانة الدورية للمبانى.
- يعتبر التأمين على المبنى خلال فترة إنشائه مصروفا إيراديا
- الرسوم الجمركية على الآلات المستوردة تعتبر نفقات رأسمالية.
- المقصود من المحاسبة على الإهلاك هو توزيع خدمات الأصل طويل الأجل على السنوات المستفيدة منه.
- الإهلاك هو وسيلة تتحول بمقتضاها تكلفة الأصل إلى مصروف سنوياً.
- يعتبر الإستعمال هو العامل الوحيد المسبب للإهلاك.

١٢- علق على كل عبارة من العبارات التالية بمايفيد موافقتك أو معارضتك بإختصار :

- يحتم التطور التكنولوجيا ضرورة إستخدام طرق الإهلاك المعجل.
- تتفق طرق الإهلاك المعجل مع معدلات الصيانة والإصلاح الذى يتطلبه الأصل خلال حياته الإنتاجية.
- إذا كان هناك أصل تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه وحياته ٥ سنوات فإن أقساط إهلاكه طبقاً لطريقة مجموع أرقام السنوات هى : ٥٠٠٠، ٤٠٠٠، ٣٠٠٠، ٢٠٠٠، ١٠٠٠ جنيه على التوالى.
- يؤدى التضخم وزيادة الأسعار إلى عدم ملائمة الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية للأصول طويلة الأجل.
- التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية ضرورية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
- معيار التفرقة بين المصروفات الإيرادية والنفقات الرأسمالية هو امتداد الخدمات التى ستحصل عليها المنشأة لأكثر من فترة محاسبية.
- إعتبار أحد المصروفات الإيرادية بمثابة نفقة رأسمالية يؤدى إلى المغالاة فى الأرباح وتخفيض قيمة الأصول.
- الإصلاحات الرأسمالية هى التى سيترتب عليها زيادة الحياة الإنتاجية للأصول عما كان مقدرا لها.
- الأرباح الرأسمالية هى عبارة عن الفرق بين تكلفة الأصل وثمن بيعه.

ثانيا – تطبيقات عملية:

التطبيق الأول:

تمتلك إحدى المنشآت الفرديةأربعة أنواع من التجهيزات الآلية التى حصلت عليها فى أوقات مختلفة والتى تستخدم بالنسبة لها طرق إهلاك مختلفة، وفيما يلى البيانات المتعلقة بتلك الآلات :

نوع التجهيز الالى	تاريخ الحصول عليه	تكلفتة	الحياة المقدرة	الخردة المتوقعة	طريقة الإهلاك
		جنيه	سنة		
أ	٩٧/١/١	٥٤٠٠٠	٦	لايوجد	نسبة من الرصيد المتناقص
ب	٩٧/٦/٣٠	٨٤٠٠٠	٨	١٠٪	القسط الثابت
جـ	٩٨/١/١	٥٦٠٠٠	١٠	١٠٠٠ جنيه	نسبة من مجموع أرقام السنوات
د	٩٩/١/١	٦٦٠٠٠	١٢	لايوجد	نسبة من الرصيد المتناقص

المطلوب :

١– تحديد الإهلاك المجمع بالنسبة لكل نوع من الآلات فى نهاية سنة ١٩٩٨، وبالنسبة للآلات أ، د أفترض أن معدل الإهلاك هوضعف معدل القسط الثابت لو إستخدمت هذه الطريقة.

٢– إعداد جدول لتحديد أعباء الإهلاك الخاصة لكل آلة عن سنة ١٩٩٩.

٣– إعداد القيود المحاسبية المتعلقة بإثبات الإهلاك عن سنة ١٩٩٩.

التطبيق الثانى :

حصلت إحدى المنشآت فى أول يوليو ١٩٩٨ على آلة سعرها المعلن ٩٠٠٠٠ جنيه وقد حصلت المنشأة على خصم قدره ٢٪ لقيامها بالسداد خلال شهر من تاريخ الشراء، وقد بلغت تكاليف النقل ٣٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف التركيب إعداد القواعد الخرسانية ١٥٠٠ جنيه، وخلال عملية التركيب تعرضت بعض

الآلات المجاورة لعطب نتيجة إهمال عمال التركيب وبلغت تكاليف إصلاحها ١٢٠٠ جنيه.

وبعد ثلاثة شهور من إستخدام الالة بطريقة مرضية فى العمل والإنتاج، قام عمال الصيانة بفحصها بدقة وتنظيفها وتشحيمها وقد بلغت تكاليف هذه العملية ٣٦٠ جنيه. وقد قدرت الحياة الإنتاجية لتلك الآلة بعشر سنوات، وليس من المتوقع أن يكون لها خردة فى نهاية حياتها الإنتاجية. وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الإهلاك على أن يبدأ الإهلاك من تاريخ الحصول على الأصل.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر المنشأة وإعداد قيود الإهلاك فى نهاية سنة ١٩٩٨ وكذا فى نهاية سنة ١٩٩٩ – وبيان تأثير تلك العمليات على الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى كل من السنتين.

التطبيق الثالث :

من بين الأصول المملوكة لمنشأة الغمراوى آلة حصلت عليها المنشأة جديدة فى أول مارس سنة ١٩٩٦ بتكلفة قدرها ٨٨٠٠٠ جنيه، وقد حسب الإهلاك على هذه الآلة بإستخدام طريقة القسط الثابت على أساس أن حياتها الإنتاجية هى خمس سنوات وأن الخردة المتوقعة فى نهاية حياتها الإنتاجية ٨٠٠٠جنيه.

وفى أول يناير سنة ١٩٩٩ قامت المنشأة بتجديد تلك الآلة وإعادة بنائها من جديد وبلغ تكلفة الإصلاحات الشاملة ١٩٠٠٠ جنيه، وقد ترتب على تلك الإصلاحات أن أصبحت الحياة المتوقعة فى يناير سنة ١٩٩٩ أربعة سنوات.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات شراء الآلة والإهلاك فى كل من السنوات ٩٦، ٩٧، ٩٨، وإثبات الإصلاحات الرئيسية فى سنة ٩٩ ومخصص الإهلاك عن سنة ٩٩، وتصوير حساب الآلات وحساب مجمع الإهلاك خلال تلك السنوات.

التطبيق الرابع :

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لاحدى المنشآت الصناعية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

منه جنيه	له جنيه	
٥٠٠٠٠		نقدية
٢٠٠٠٠٠		سيارات مشتراة فى ١٩٩٥/١/١
	٨٠٠٠٠	مجمع اهلاك سيارات
١٠٠٠٠٠		مبانى
	٢٠٠٠٠	مجمع اهلاك مبانى
٤٥٠٠٠		أجور
	٤٥٠٠	ايرادات فوائد
٦٠٠٠		تأمينات غير مستنفذة

فاذا علمت أن :

١- يبلغ إهلاك السيارات ١٠ ٪ سنوياً، وإهلاك المبانى ٢ ٪، وقد باعت المنشأة سيارة تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه فى آخر السنة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ولم يتم إثبات عملية البيع بالدفاتر.

٢- هناك أجور مستحقة فى نهاية السنة قدرها ٥٠٠٠ جنيه

٣- إيرادات الفوائد تخص الفترة من أول السنة حتى ٩٩/٩/٣٠

٤- يمثل حساب التأمينات غير المستنفذة بوليصة تأمين لمدة ثلاث سنوات ابتداء من ١٩٩٩/٧/١.

المطلوب :

إعداد ورقة العمل الجزئية لإثبات التسويات السابقة وإعداد قيد التسوية المركزى من واقع ورقة العمل.

التطبيق الخامس:

ظهرت الأرصدة التالية فى ميزانية إحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١:

الميزانية العمومية فى ١٩٩٨/١٢/٣١

أصول | خصوم

	٣٢٠٠٠	سيارات			
٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	- مجمع إهلاك			
	٥٠٠٠	أثاث وتركيبات			
٣٠٠٠	٢٠٠٠	مجمع الإهلاك			

وفيما يلى بعض العمليات التى تمت خلال سنة ١٩٩٩ :

١- باعت المنشأة سيارة فى أول يوليو سنة ١٩٩٩ تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه. وقد اشترت المنشأة سيارة جديدة بدلاً منها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فى نفس التاريخ.

٢- فى أول أكتوبر سنة ١٩٩٩ باعت المنشأة بعض الأثاثات القديمة التى كانت تكلفتها ١٠٠٠ جنيه بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت كأساس لحساب إهلاك أصولها وأن نسبة إهلاك السيارات ١٢٫٥٪ والاثاث ١٠٪ وقد حصلت عليه المنشأة فى تاريخ واحد.

المطلوب :

(أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

(ب) إجراء قيود التسوية اللازمة لإثبات الإهلاك عن سنة ١٩٩٩ .

(جـ) بيان أثر العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى أخر سنة ١٩٩٩.

التطبيق السادس:

فيما يلي الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة لشركة الشمس التجارية (منشأة فردية) فى ٩٩/١٢/٣١ :

منه	له	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
٣٢٦٠		نقدية
٥٢١٠		عملاء
١١٣٣٠		بضاعة أول المدة
٢٨٠		تأمينات مقدمة
٧٠٠		مهمات مكتبية
٥٠٠٠		تركيبات بالمعارض
	١٥٧٥	مجمع إهلاك على التركيبات بالمعارض
٢١٠٠		تركيبات بالمكاتب
	٩١٠	مجمع إهلاك على التركيبات المكتبية
	٤٥٠٠	أوراق دفع
	٤٧١٥	موردون
	١٦٠٠٠	رأس المال
١٧٥٥		المسحوبات
	٦١٠٠٠	المبيعات
١٠٠٠		مردودات المبيعات
١٢٠٠		خصومات على المبيعات (خصم مسموح به)
٤٢٠٠٠		مشتريات
	٧٠٠	مردودات مشتريات
	٦٠٠	خصومات مكتسبة
٦٢٣٠		مرتبات بيعية
٤٨٠٠		إيجار معارض
١١٧٠		إعلانات
٣٢٣٠		مرتبات ادارية
٦٠٠		إيجار مكتب
١٣٥		فوائد مدفوعة
٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	

فاذا علمت :

١- يبلغ التأمين الذى يخص السنة الحالية ١٨٠ جنيه.

٢- بلغ رصيد حساب المهمات المكتبية فى نهاية المدة ٢٥٠ جنيه.

٣- تستهلك التركيبات فى المعارض والمكاتب بمعدل قدره ١٠٪ سنوياً.

٤- هناك مرتبات مستحقة لرجال البيع قدرها ١٥٠ جنيه، وكذا مرتبات إدارية قدرها ١٠٠ جنيه.

٥- بلغت بضاعة آخر المدة ٨٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تصوير الحسابات الختامية عن سنة ١٩٩٩، والميزانية العمومية كما تظهر فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩.

التطبيق السابع:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزانية إحدى المنشآت فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

جنيه	جنيه	
٢٠٠٠٠٠		عملاء
	١٥٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٦٠٠٠		مهمات مكتبية
٦٠٠٠		إيجارات تحت التحصيل
٦٠٠٠٠٠		الآت
	١٥٠٠٠٠	مجمع إهلاك الآت
١٥٠٠٠٠		مصاريف الأجور

وفيما يلى بعض المعلومات التى أمكن الحصول عليها بالنسبة لهذه العناصر :

١- قررت المنشأة إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ومن المقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.

٢- باعت المنشأة فى يوم ١٩٩٩/١٠/١ أحد الآلات تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ١٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاك الآلات ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت، ولم يتم إثبات تلك العملية فى الدفاتر بعد.

٣- تبلغ الأجور المستحقة فى نهاية السنة المالية ١٢٠٠٠ جنيه.

٤- تقدر المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

٥- الإيجارات تحت التحصيل الظاهرة فى ميزان المراجعة تمثل إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة المالية، ولم يتم تحصيل أى إيجارات خلال العام الحالى رغم إستمرار عقد الإيجار.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية والإقفال الملائمة المتعلقة بالعناصر السابقة، وتحديد تأثير تلك التسويات على الحساب الختامى والميزانية العمومية المعدة فى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

التطبيق الثامن:

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة الياسمين للأدوات المنزلية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

جنيه	جنيه	
١٣٠٠٠٠		نقدية
٣٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها
٤٠٠٠٠		إيجارات مقدمة
٣٠٠٠٠		مهمات مكتبية
٢٠٠٠٠		إعلان مقدم
٤٠٠٠٠٠		بضاعة
١٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إثاث ومخصص إهلاك
	١٦٠٠٠٠	موردون
	٧٥٠٠٠	أوراق دفع
	٢٠٠٠٠٠	قرض
١٠٨٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	بعده

١٠٨٠٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	ماقبله
	٤٠٠٠٠٠	رأس المال
٥٨٠٠٠		المسحوبات
	١٠٠٠٠٠	جارى صاحب المنشأة
٦٠٠٠٠٠	٩٢٥٠٠٠	مشتريات ومبيعات
٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	مردودات مبيعات ومردودات مشتريات
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	خصم نقدى مسموح به وخصم نقدى مكتسب
٦٠٠٠٠		تكاليف نقل للداخل
٤٠٠٠٠		مصاريف نقل للخارج
٢٠٠٠٠		خصم نقدى مفقود
٤٠٠٠٠		مصاريف ادارية
١٢٠٠٠		مصاريف بيعية
٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	

فاذا علمت أن :

١- بلغت المهمات المكتبية المتبقية فى نهاية السنة المالية ١٠٠٠٠ جنيه، كما يقدر المخزون آخر المدة بمبلغ ٤٢٥٠٠٠ جنيه.

٢- يمثل الإعلان المقدم حمله إعلانية عن منتجات المنشأة من المتوقع أن يستمر تأثيرها لمدة سنتين.

٣- قررت المنشأة إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، ومن المقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠٪ من رصيد العملاء.

٤- هناك مصاريف إدارية مستحقة قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

٥- يبلغ معدل إهلاك الأثاث ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة، وتصوير الحسابات الختامية والميزانية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ (ليس مطلوب إعداد ورقة العمل).

التطبيق التاسع:

فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة الخاص بمنشأة الياسمين فى ١٩٩٨/١٢/٣١ :

٨٠٠٠٠٠		الآت
	٢٠٠٠٠٠	مجمع إهلاك الآت
٤٠٠٠٠٠		عملاء
	٦٠٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
٩٦٠٠٠		مصاريف أجور
	١٢٠٠٠	أجور مستحقة
٤٠٠٠٠		فوائد تحت التحصيل
	٣٠٠٠٠	إيجارات محصلة مقدما

فاذا علمت :

١- أن معدل إهلاك الآلات ١٠ ٪ سنوياً على أساس القسط الثابت وأن المنشأة باعت فى ١٩٩٨/١٠/١ آلة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ٤٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

٢- تقرر إعدام دين على أحد العملاء بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه، وتقرر أن يكون رصيد مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ١٠٪ من رصيد حساب العملاء.

٣- أن الأجور المستحقة فى نهاية السنة المالية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٤- لم يتم إثبات فوائد الوديعة عن الثلاثة شهور الأخيرة من السنة وتبلغ ٦٠٠٠ جنيه.

٥- يمثل مبلغ الإيجارات المحصلة مقدماً التى ظهرت فى ميزان المراجعة إيجار جزء من مبنى مملوك للمنشأة عن سنة إعتبار من ١٩٩٨/٧/١ وحتى ١٩٩٩/٦/٣٠.

والمطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتحديد تأثير تلك العمليات على كل من الحسابات الختامية والميزانية المعدة فى نهاية سنة ١٩٩٩.

التطبيق العاشر:

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة النجاح التجارية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

منه	له	البيــــان
٩٥٠٠٠		نقدية
٣٥٨٠٠	٣٠٠٠	عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها
٤٥٠٠		مهمات مكتبية
٤٠٥٠٠		مخزون أول المدة
٥٦٠٠٠	٢٥٠٠	اثاث وتركيبات ومجمع إهلاك
١٥٠٠		ايجار مقدم
	١٥٠٠٠	موردون
	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
١٣٥٠٠		مسحوبات
٦٧٢٠٠	١٦٥٠٠٠	مشتريات - ومبيعات
٩٥٠٠	٤٠٠٠	مردودات مشتريات ومبيعات
٤٥٠٠	٣٥٠٠	خصم نقدى مسموح به وخصم نقدى مكتسب
٣٠٠٠٠		مصاريف أجور
٣٥٠٠٠		مصاريف عمومية
٣٩٣٠٠٠	٣٩٣٠٠٠	

فاذا علمت أن :

١- يبلغ معدل إهلاك الاثاث والتركيبات ٥ ٪ سنوياً.

٢- تبلغ المهمات المكتبية المستهلكة خلال العام ١٧٥٠ جنيه.

٣- يقدر مخزون آخر المدة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه.

٤- هناك أجور مستحقة فى نهاية العام تبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٥- تقدر الديون المشكوك فيها بواقع ٥ ٪ من المبيعات.

٦- يبلغ الإيجار الشهرى للمنشأة ١٠٠ جنيه.

المطلوب :

إعداد قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الحادى عشر:

فيما يلى بعض العناصر التى ظهرت فى ميزان مراجعة إحدى المنشآت فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

مدين	دائن	البيان
٥٦٠٠٠		نقدية
١٠٥٠٠٠	٦٥٠٠	عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها
٣٢٠٠٠		مخزون بضاعة
٢٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	تركيبات معارض ومخصص إهلاك
٦٠٠٠		إيجارات مقدمة
	١٦١٥٠٠	موردون
	١٥٠٠٠٠	رأس المال
١٢٠٠٠		مسحوبات
٢٤٣٠٠٠	٣٨٦٠٠٠	مشتريات ومبيعات
١٦٠٠٠	١٣٠٠٠	مردودات ومسموحات مبيعات ومشتريات
٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	خصم نقدى مسموح به وخصم نقدى مكتسب
٦٠٠٠٠		مصاريف أجور ومرتبات
٢٠٠٠٠		عمولة مبيعات
٥٠٠٠		خصم نقدى مفقود
٢٥٠٠٠		مصاريف إدارية متنوعة
٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	

فإذا علمت :

١- يقدر مخزون آخر المدة على أساس سعر السوق بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنية وعلى أساس التكلفة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

٢- بلغت الديون المعدومة ٥٠٠٠ جنيه . وتقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها ١٠ ٪ من رصيد العملاء.

٣- الإيجارات المقدمة الظاهرة بميزان المراجعة مدفوعة عن سنة إعتباراً من ١٩٩٩/٧/١.

٤- يبلغ معدل إهلاك التركيبات ١٠ ٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

٥- هناك مرتبات مستحقة قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

١- إجراء قيود التسوية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

٢- تصوير الحسابات الختامية (المتاجرة والأرباح والخسائر) عن سنة ١٩٩٩ والميزانية العمومية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

ملاحظة : (ليس مطلوبا إعداد ورقة العمل).

التطبيق الثاني عشر:

أ- بلغ رصيد حساب الآلات في دفاتر إحدى المنشآت في ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ٢٠٠٠٠٠ جنيه. كما بلغ رصيد حساب مجمع الإهلاك في نفس التاريخ ٣٠٠٠٠ جنيه. وقد قامت المنشأة في ١٩٩٩/٧/١ ببيع أحد الآلات التي تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه. وإهلاكها المجمع في ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه بمبلغ ٨٥٠٠ جنيه.

فاذا علمت أن معدل اهلاك الآلات يبلغ ١٠٪ سنوياً.

المطلوب :

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع الآلة، وتصوير كل من حساب الآلات، وحساب مجمع إهلاك الآلات.

ب- إذا كان هناك أحد الأصول تكلفته ١٦٥٠٠٠ جنيه، وقيمة الخردة المتوقع وجودها في نهاية حياته الإنتاجية التي تقدر بخمس سنوات تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

حدد أعباء الإهلاك السنوية لهذا الأصل بإستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

جـ- حصلت إحدى المنشآت على ألة سعرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ويحصل المشترى على خصم قدره ١٠٪ عند الشراء نقداً، وبلغت تكاليف نقل الآلة ٣٠٠٠٠ جنيه، وتكاليف التأمين عليها ٢٠٠٠٠ جنيه، ومخالفات أشغال الطريق التى تحملتها المنشأة بسبب الألة ٤٠٠٠٠ جنيه، ونفقات إقامة القواعد ٥٠٠٠٠ جنيه، وتكاليف اصلاح كسر بها أثناء التركيب ٦٠٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن الحياة الإنتاجية للآلة ١٠ سنوات وأن قيمة الخردة ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

١- تحديد القيمة القابلة للإهلاك، وعبء الإهلاك السنوى للألة بإستخدام طريقة القسط الثابت.

د - أظهر ميزان المراجعة لإحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١، رصيد لحساب السيارات قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه، ويمثل تكلفة شراء خمس سيارات، كما أظهر ميزان المراجعة رصيداً لحساب مجمع إهلاك السيارات قدره ٨٠٠٠٠ جنيه، وفى أول أبريل سنة ١٩٩٩ باعت المنشأة إحدى السيارات التى تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ١٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

فاذا علمت أن معدل إهلاك السيارات يبلغ ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت.

المطلوب :

إثبات عملية بيع السيارة وتصوير حساب مجمع إهلاك السيارات وحساب السيارات، وتوضيح تأثير عملية البيع على كل من الحساب الختامى والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

هـ- باعت المنشأة آله بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ١٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها عن الفترة التى إستخدمت فيها خلال السنة التى تم فيها البيع ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة فى دفتر اليومية

و - إذا باعت إحدى المنشآت سيارة مملوكة لها فى ١٩٩٨/٦/٣٠ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ومعدل إهلاكها ١٠٪، وإهلاكها المجمع حتى ١٩٩٧/١٢/٣١ كان ١٢٠٠٠ جنيه والمحصل من عملية البيع ٨٥٠٠ جنيه. حدد الربح أو الخسارة الرأسمالية الناتجة عن عملية البيع.

التطبيق الثالث عشر:

أ – اشترت إحدى المنشآت آله سددت قيمتها نقدا، وبلغ سعر هذه الآلة ٤٠٠٠٠٠ جنيه، والخصم النقدى المقدر عليها ١٠ ٪، وتبلغ نفقات التأمين ٥٠٠٠٠ جنيه، وتكاليف النقل ٧٠٠٠٠ جنيه، ومخالفات إشغال الطريق التى تحملتها المنشأة ٤٠٠٠٠ جنيه، والإصلاحات التى أجريت بسبب الآلة ٧٠٠٠٠ جنيه، كما تبلغ تكاليف إقامة القواعد الخرسانية ١٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت الرسوم الجمركية على الآلة ٦٠٠٠٠ جنيه.

فاذا علمت أن الحياة الإنتاجية لهذه الآلة خمس سنوات، وأن قيمة الخردة فى نهاية الحياة الإنتاجية تبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

تحديد تكلفة الآلة وتحديد اهلاكها بإستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

ب – بلغ رصيد حساب السيارات فى دفاتر إحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه – كما بلغ رصيد حساب مخصص إهلاك السيارات فى نفس التاريخ ١٥٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١ ببيع أحد السيارات التى تبلغ تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع فى ١٩٩٨/١٢/٣١ ما قيمته ٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه.

فاذا علمت أن معدل إهلاك السيارات يبلغ ١٠ ٪ سنوياً.

المطلوب

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية بيع السيارة وتصوير كل من حساب السيارات وحساب مخصص إهلاك السيارات.

جـ – أظهرت الميزانية العمومية لإحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ رصيداً لحساب الآلات قدره (٦٠٠٠٠٠ جنيه)، ورصيد لمخصص الإهلاك قدره (١٢٠٠٠٠ جنيه)، ويبلغ معدل إهلاك الآلات سنوياً ١٠ ٪ على أساس القسط

الثابت، وقد باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١ آله من الآلات المملوكة لها تكلفتها (١٠٠٠٠٠ جنيه) وإهلاكها المجمع (٣٠٠٠٠ جنيه) بمبلغ (٦٠٠٠٠ جنيه).

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة وتحديد تأثير تلك العمليات على الحساب الختامى المعد فى نهاية سنة ١٩٩٩.

د - أظهر حساب الآلات فى نهاية سنة ١٩٩٨ رصيد قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه. كما أظهر حساب مخصص إهلاك الآلات فى نفس التاريخ رصيدا قدره ٤٠٠٠٠ جنيه، فاذا باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٦/٣٠ آلة تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ٢٠٠٠٠ جنيه، بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه. وإذا علمت أن معدل إهلاك الآلات يبلغ ١٠٪ سنوياً.

سجل عملية بيع الآلة فى دفتر اليومية وحدد ربح أو خسارة البيع.

التطبيق الرابع عشر:

أ - إستوردت إحدى المنشآت إحدى الآلات التى بلغت قيمتها ٣٠٠٠٠ جنيه، وبلغت الرسوم الجمركية عليها ١٥٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف نقلها ٥٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف التركيب وإقامة القواعد ١٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف إصلاح كسر أصاب الآلة أثناء تنزيلها ٥٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن الحياة الإنتاجية لهذه الآلة تقدر بخمس سنوات.

المطلوب

تحديد قيمة هذه الآلة، وتحديد قسط إهلاك هذه الآلة على أساس طريقة القسط الثابت، وطبقاً لطريقة القسط المتناقص على أساس ٥٠٪ من الرصيد، وطبقاً لطريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

ب- أظهرت الميزانية العمومية لإحدى المنشآت فى ١٩٩٨/١٢/٣١ رصيداً لحساب

الآلات قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ورصيد مخصص اهلاك الآلات قدره ٦٠٠٠٠ جنيه، ويبلغ معدل إهلاك الآلات ١٠٪ سنوياً على أساس القسط الثابت، وقد باعت المنشأة فى ١٩٩٩/٧/١ آلة من الآلات المملوكة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه، وإهلاكها المجمع ١٥٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب :

إثبات عملية بيع الآلة وتحديد تأثير تلك العمليات على الحساب الختامى المعد فى نهاية سنة ١٩٩٩.

جـ- إذا كان هناك أحد الأصول تكلفته ٢٣٠٠٠٠ جنيه وقيمة الخردة المتوقع وجودها فى نهاية حياته الإنتاجية التى تقدر بخمس سنوات تبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

حدد أعباء الإهلاك السنوية لهذا الأصل بإستخدام طريقة كسر من مجموع أرقام السنوات.

الفصل الثامن عشر

في

مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالإلتزامات وحقوق الملكية

١ ـ مقدمة :

تعرف الإلتزامات بالمفهوم المحاسبى بأنها مطالبات أو حقوق مستحقة للغير على أصول المنشأة، وذلك لتمييزها عن الحقوق المستحقة أو التى يطالب بها أصحاب المنشأة، ولايجب أن يكون مفهوما من هذا التعريف أن جميع الإلتزامات القانونية تعتبر إلتزامات من الناحية المحاسبية، فمثلاً إذا كان هناك عقد يعطى صاحبه حق العمل فى المنشأة لمدة سنتين فى المستقبل بمرتب معين، فإن هذا العقد على الرغم من أنه يعتبر التزام قانونى، إلا أنه ليس التزام من الناحية المحاسبية ذلك لأن العملية موضوع هذا العقد لاتسجل فى الدفاتر إلا إذا قام الموظف بأداء عمله وحصلت المنشأة على خدماته. ولكن كيف نميز بين هذا النوع من العقود وبين الإلتزامات من الناحية المحاسبية؟ إن جوهر التفرقة بين أنواع العقود المختلفة والإلتزامات هو وجود أصل أو مصروف يقابل ذلك الالتزام، فاذا كان هناك أصل أو مصروف جعل مديناً فلابد أن يكون هناك التزام، أما فى حالة عدم وجود أى أصل أو مصروف كما هو الحال بالنسبة لعقد التشغيل فى المستقبل، فإنه لن يكون هناك التزام بالمفهوم المحاسبى.

ويختص هذا الفصل بمعالجة مشاكل التحقق والتسويات المتعلقة بالإلتزامات وحقوق الملكية فى المنشآت الفردية فقط. وتنقسم الإلتزامات من ناحية علاقاتها بالمنشأة إلى نوعين :

١ـ إلتزامات طويلة الأجل مثال ذلك القروض التى تستحق بعد آجال طويلة تكون عادة أكثر من سنة.

٢ـ إلتزامات قصيرة الأجل وتتمثل فى الديون الناتجة عن ممارسة الأعمال العادية للمشروع، مثال ذلك الموردين وأوراق الدفع والإئتمان قصير الأجل والمستحقات.

وتتمثل المشكلة الرئيسية لتلك الإلتزامات فى ضرورة التأكد من عدم إغفالها عند إعداد الميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية وتقل أهمية تقييم الإلتزامات، فهذه المشكلة ليست بدرجة الأهمية بالنسبة للإلتزامات كما هو الحال بالنسبة للأصول. وعلى الرغم من ذلك فإن بعض الإلتزامات قد لاتكون محددة تحديداً دقيقاً وقد يتطلب تحديدها إجراء بعض التقديرات.

ويجب أن توضح الميزانية العمومية الضمانات الممنوحة لكل نوع من أنواع الإلتزامات، فإذا كان هناك قرض بضمان بعض الأصول فقد تظهر هذه الحقيقة فى جانب الإلتزامات بوضوح، وقد يرى بعض المحاسبين إظهارها بوضوح أيضا فى جانب الأصول، كأن يقال مبانى برهن السندات أو القروض طويلة الأجل، ويعتبر هذا الإجراء أفضل بلا شك لأنه يعطى قارىء الميزانية فكرة واضحة عن الأصول الحرة والأصول المرهونة أو التى عليها إلتزامات معينة.

ولايجب أن تجرى مقاصة بين بعض الأصول والخصوم، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك بعض الأرصدة الدائنة للعملاء فى دفتر الأستاذ نتيجة لزيادة مدفوعاتهم عن المباع إليهم خلال فترة معينة، فإن رصيد حساب العملاء لايمكن أن يؤخذ كما هو فى دفتر الأستاذ العام، ولكن يجب أن يظهر فى جانب الأصول بالميزانية إجمالى الحسابات المدنية، على أن يظهر فى جانب الخصوم الحسابات الدائنة، ولايمكن أن يظهر الصافى فقط فى جانب الأصول. ويمكن أن نواجه بحالة مماثلة بالنسبة لحسابات الموردين، فقد يكون هناك بعض الأرصدة المدينه للموردين نتيجة لزيادة المدفوع إليهم عن المشتريات

الآجلة منهم خلال فترة معينة وهذه الحسابات المدينة ينبغى أن تظهر فى جانب الأصول ولايمكن إجراء مقاصة بينها وبين الحسابات الدائنة. ويجب أن تظهر الأقساط غير المدفوعة عن عقود التوريد طويلة الأجل المتعلقة بالاصول مثلا فى جانب الإلتزامات بالميزانية، ذلك لأن بعض المنشآت قد ترى عدم إثبات هذه الأقساط غير المدفوعة أو ترى خصمها من إجمالى قيمة الأصل المتعلق بها فى الميزانية، وذلك لإظهار صافى الأصل المملوك (بعد استبعاد الأقساط التى لم تدفع). ولكن من الأفضل فى مثل هذه الحالات إظهار الإلتزامات فى الجانب الأيسر من الميزانية على أن تظهر العلاقة بينها وبين الأصول المتعلقة بها بوضوح، كأن يشار إلى ذلك فى جانب الأصول (أصول لم تسدد كامل قيمتها).

وسنعرض فى الصفحات الباقية من هذا الفصل بإختصار لبعض المشاكل المتعلقة بالتحقق من كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل عند إعداد الميزانية العمومية.

٢ـ جرد الإلتزامات قصيرة الأجل :

تعتبر التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل فى غاية الأهمية فى تقييم المركز المالى للمنشأة وفى الحكم على مقدرتها على الوفاء بإلتزاماتها فى مواعيد إستحقاقها.

وتعتبر الإلتزامات قصيرة الأجل من مصادر التمويل الهامة فى المشروعات وينتج جزء كبير من تلك الإلتزامات عن عمليات المشروع مثال ذلك أوراق الدفع، إلا أن هناك جزء كبير منها ناتج عن قرارات إدارة المشروع مثل الحصول على قروض أو الشراء بالأجل لمقابلة النشاط المتزايد للمشروع. ويترتب على تخفيض أو حذف أحد عناصر الإلتزامات قصيرة الأجل تخفيض فى جانب الأصول، والعكس صحيح، ولهذا فإن المحاسبة السليمة والتقارير الدقيقة عن الخصوم أو الإلتزامات المتداولة أو قصيرة الأجل تعتبر فى غاية الأهمية بالنسبة للعملية المحاسبية.

وقد سبق أن ذكرنا أن العرف المحاسبى جرى على إعتبار الإلتزامات قصيرة الأجل إذا كانت تستحق خلال سنة، إلا أن إستخدام هذه القاعدة قد أدى فى بعض الحالات إلى نتائج غير منطقية، وخاصة إذا كانت الدورة التشغيلية تمتد لأكثر من سنة. ويتبنى كثير من الكتاب مفهوماً مخالفاً عن المفهوم السابق، فهم يرون أن الإلتزامات قصيرة الأجل تشتمل على :

١ـ جميع الإلتزامات التى تتطلب إستخدام أصول قصيرة الأجل أو خلق التزام قصيرة الأجل آخر.

٢ـ جميع الإلتزامات الآخرى التى ستسدد عن طريق الأصول قصيرة الأجل خلال سنة.

ويتصف هذا التفسير لمحتوى الإلتزامات قصيرة الأجل بالمرونة ويأخذ فى الإعتبار العلاقة بين الإلتزامات المتداولة والأصول المتداولة (قصيرة الأجل).

وتعتبر القيمة الحالية للإلتزام الذى سيستحق فى المستقبل هى أفضل مقياس لقيمته عند تحمله أو إثباته، وعلى الرغم من ذلك فقد جرى العرف المحاسبى على تسجيل الإلتزامات فى السجلات والقوائم المالية بقيمتها الأسمية، ذلك لأن الفرق بين القيمة الحالية والقيمة الأسمية لايكون كبيراً بسبب قصر المدة التى تستحق فيها تلك الإلتزامات، ويعتبر هذا الإجراء مقبول وفقا لمقتضيات البساطة والملائمة وذلك على حساب الدقة.

وطالما أن الإلتزامات تعتبر مدفوعات مستقبلة لهذا فإن عوامل عدم التأكد تلعب دوراً كبيراً فى المحاسبة عليها، ولتأكيد دور عدم التأكد يرى بعض الكتاب ضرورة التمييز بين أربعة أنواع من الإلتزامات قصيرة الأجل وهى :

أ ـ الإلتزامات المحددة بطريقة قاطعة.

ب ـ الإلتزامات المتوقفة على عمليات المشروع.

جـ ـ الإلتزامات المقدرة.

د ـ الإلتزامات أو المسئوليات العرضية.

وسنناقش كل من هذه الإلتزامات باختصار فيما يلى :

٢ـ أ ـ الإلتزامات المحددة تحديدا قاطعاً :

وتنتج هذه الإلتزامات عن العقود أو الإلتزامات القانونية المختلفة مثال ذلك القرض قصيرة الأجل الذى تحصل عليه المنشأة من أحد البنوك، ذلك لأن تاريخ القرض ومبلغه سيكونا محددان ومعروفان بطريقة قاطعة. وتنحصر المشكلة المحاسبية فى هذه الحالة فى التأكد من وجود الإلتزام وتسجيله فى الدفاتر بطريقة سليمة.

ومن الأمثلة الشائعة على تلك الإلتزامات :

حسابات الموردين وأوراق الدفع :

وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الحسابات عند إعداد الحسابات الختامية والميزانية فى ضرورة تحقيق التوافق بين تسجيل البضاعة وتسجيل الإلتزامات، فعلى سبيل المثال إذا تسلمت المنشأة البضاعة فى أواخر السنة الحالية، ولكنها لم تتسلم فاتورة الشراء بعد، وقد تدرج البضاعة ضمن مخزون آخر المدة دون أن يكون الالتزام الخاص بها قد تم إثباته، وهذه العملية خاطئة لأنه ينبغى تحقيق التوافق فى قيد البضاعة (وادراجها ضمن مخزون آخر المدة) وفى قيد الالتزام الخاص بها.

القروض :

وتشتمل هذه المجموعة من الحسابات على جميع القروض قصيرة الأجل والجزء الذى يستحق خلال العام من القروض طويلة الأجل، والمشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الحسابات هى التأكد من وجودها ومن حساب الفوائد المستحقة عليها حتى تاريخ إعداد الميزانية.

المصروفات أو الإلتزامات المستحقة :

وتشتمل على جميع المستحقات الناتجة عن العقود السابقة أو القوانين السارية مثل قانون ضريبة المباني وغيره، وقد ترى بعض المنشآت إدراج الضرائب المستحقة (فيما عدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التى تعتمد على نتيجة أعمال المشروع) كبند مستقل من بنود الإلتزامات قصيرة الأجل، وخاصة فى الحالات التى تزداد فيها قيمة تلك الضرائب. ويدرج ضمن هذه المجموعة من الإلتزامات الأجور المستحقة والمرتبات المستحقة حتى تاريخ الميزانية والتأمينات الإجتماعية المتعلقة بها، وكذا الضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها المحجوزة من مرتبات وأجور العاملين لحساب مصلحة الضرائب.

٢ـ ب ـ الإلتزامات المترتبة على عمليات المشروع :

تتوقف قيمة بعض الإلتزامات على نتيجة أعمال المشروع بمعنى أنه لايمكن تحديد قيمة تلك الإلتزامات إلا بعد تحديد نتيجة عمليات المشروع، ولا يثير هذا النوع من الإلتزامات أى مشاكل محاسبية خاصة فى نهاية السنة المالية، ذلك لأنه بعد تحديد الربح يمكن عن طريقه تحديد قيمة الضرائب المستحقة عليه وإثباتها ضمن الإلتزامات بناء على ذلك، ولا شك أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح المشروع هى المثال الواضح على هذه المجموعة من الإلتزامات وكذا الأرباح المستحقة للعاملين والتى تحسب كنسبة مئوية من الربح المحقق وخاصة بالنسبة للشركات المساهمة، ذلك لأن المنشأة الفردية أو شركة التضامن ليست خاضعة للضريبة بصفتها هذه، وانما تفرض الضريبة فى جمهورية مصر العربية على كل شريك متضامن عن جميع أوجه نشاطه بما فى ذلك حصته فى أرباح شركة التضامن، وبناء على ذلك فإن الالتزام الضريبى (عن ضريبة الارباح التجارية والصناعية) لا يمكن أن يظهر فى حسابات المنشآت الفردية وشركات التضامن الا فيما يتعلق بالضريبة التى تربط باسم الشركة (١).

دكتور أحمد نور «المحاسبة الضريبية» دار المطبوعات الجامعية ١٩٧٦.

٢ـ حـ ـ الإلتزامات المقدرة :

يوجد بعض الإلتزامات التى تكون موجودة فعلا ولكن قيمتها وتاريخ استحقاقها لاتكون محدده، تحديداً دقيقاً. وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذا النوع من الالتزامات فى الحصول على دليل موضوعى على أساسه يمكن تقدير قيمة الالتزام فى أى وقت محدد. وقد تكون الإلتزامات المقدرة قصيرة الاجل أو طويلة الأجل. ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل المدفوعات المقدمة من العملاء والتأمينات عن الفوارغ والعبوات، فى مثل هذه الحالة يتم خلق التزام ولكن قيمته تكون غير محددة عند الدفع، فالمنشأة البائعة تلتزم بموجب هذه المدفوعات المقدمة أن تقوم بتسليم البضاعة أو رد المدفوعات المقدمة فى حالة عدم تسليم البضاعة. وفى معظم الحالات فان تكاليف التنفيذ أو تكلفة البضاعة المتعاقد عليها لن تساوى قيمة المدفوعات المقدمة بالضبط ذلك لأن هناك أرباح يتضمنها سعر البيع، وهذا الربح يحدث فقط فى حالة تنفيذ العقد أما قبل التنفيذ فان المبلغ المدفوع بواسطة العميل يعتبر أمانة تلتزم بها المنشأة ومع تنفيذ الاتفاق فان الإلتزام يتناقص ويتحول الى إيرادات، أما تكاليف البضاعة فتتحول الى مصروف ويتحقق الدخل.

٢ـ د ـ الإلتزامات أو المسئوليات العرضية :

المسئولية العرضية هى التى لا تمثل إلتزام فى الوقت الحاضر، الا أنه قد يترتب عليها إلتزام فى المستقبل، إذا حدثت بعض الأحداث، مثال ذلك المسئولية العرضية الناتجة عن خصم الأوراق التجارية. ولا تظهر المسئولية العرضية كحساب من حسابات الميزانية، إنما تظهر فى صورة ملاحظة على الميزانية وذلك لإعطاء القارىء مزيداً من المعلومات عن مركز المنشأة وإلتزاماتها المتوقعة.

ويجب ملاحظة الفرق بين الالتزام المقدر والالتزام العرضى، فالاول إلتزام قائم أو موجود فعلا وبطريقة قاطعة ولكن القيمة أو تاريخ الحدوث يكون أمراً إحتمالياً، أما بالنسبة للإلتزام العرضى فان وجوده متوقف على حدوث إحداث مستقبلة.

يتعامل المعيار المحاسبى رقم (٧)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٠)، مع الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، ويُعرف الظرف الطارئ بأنه كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها النهائية من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة فى المستقبل. أما الأحداث اللاحقه لتاريخ الميزانية فهى تلك الأحداث التى قد تكون فى صالح المنشأة أو فى غير صالحها والتى تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية.

٣ـ الخصوم أو الإلتزامات قصيرة الأجل والميزانية العمومية :

يثار بالنسبة للإلتزامات قصيرة الاجل وظهورها بالميزانية العمومية مشكلتان أساسيتان هما :

١ـ ترتيب عناصر هذه الإلتزامات فى الميزانية.

٢ـ مدى التفصيل فى اظهار هذه الإلتزامات.

ويمكن ترتيب الإلتزامات فى الميزانية إما على أساس استحقاقها أو على أساس أهميتها من ناحية القيمة، ومن الصعب أن نحقق هذين الهدفين معا على أساس أنه يوجد إلتزامات صغيرة وإلتزامات كبيرة تستحق فى تواريخ استحقاق متعددة. وكحل وسط بين هذين الأسلوبين للترتيب يمكن اظهار الإلتزامات قصيرة الاجل على أساس أهميتها (حجم الالتزام) إلا فى الحالات التى تكون فيها الخلافات فى تواريخ الاستحقاق واضحة ولها دلالة خاصة. وبناء على ذلك فيظهر السحب على المكشوف وأوراق الدفع المستحقة فى بداية السنة المالية التالية أولاً وفقا لتاريخ إستحقاق كل منها. وجدير بالذكر أننا نتجاهل الميزة القانونية المتعلقة ببعض العناصر عند تصفية المشروع وذلك مثل أجور العمال والضرائب وغيرها وذلك نظرا لإفتراض أستمرار المنشأة السابق التعرض له.

أما بالنسبة لدرجة التفاصيل المتعلقة بعناصر الإلتزامات قصيرة الأجل فإنها تتوقف على الغرض الذى ستستخدم فيه الميزانية، فاذا كانت ستستخدم للحصول على قرض أو لتقدير الاحتياجات المالية المتوقعة فان التفاصيل الكثيرة المتعلقة بهذه العناصر تكون مفضلة، أما بالنسبة للاستخدام العام فان التقسيم التالى يعتبر مقبولا :

- أوراق الدفع.
- الموردين.
- الإلتزامات المستحقة (أجور ـ فوائد الخ).
- مستحقات للشركات أو المساهمين أو العاملين.
- إلتزامات أخرى قصيرة الأجل (توزيعات مستحقة فى شركات المساهمة ـ إلتزامات مقدرة ـ مدفوعات مقدمة من عملاء).

ويعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٩)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (١٣)، بعنوان عرض الأصول والإلتزامات المتداولة لموضوع عرض الإلتزامات المتداولة في الميزانية العمومية.

٤ـ التحقق من الإلتزامات طويلة الأجل :

يعرض المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولى رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، قيود الإلتزامات طويلة الأجل التى يجب الإفصاح عنها فى الميزانية العمومية. ويتناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٧)، بعنوان المحاسبة عن عقود التأجير طويلة الأجل، الإرتباطات الناتجة عن عقود التأجير طويلة الأجل. كذلك يتناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٩)، بعنوان تكاليف معاشات التقاعد، التعهدات الناشئة عن نظم تعويضات التقاعد.

ويعتبر الالتزام طويل الأجل اذا كان سداده يمتد لأكثر من فترة محاسبية اى أن تاريخ استحقاقه يكون عادة خلال فترة تزيد عن سنة من تاريخ إعداد الميزانية، مثال ذلك القروض طويلة الأجل والسندات وغيرها من أنواع الإلتزامات. وتوجد هذه الإلتزامات عادة فى شركات المساهمة لأنها هى النوع من الشركات الذى له الحق قانونا فى إصدار السندات، كما أنها تملك سلطة الاقتراض طويل الأجل بدرجة اكبر من المنشآت الفردية وشركات الاشخاص ولهذا فإن هذا الموضوع يدرس بالتفصيل عادة فى مادة محاسبة الشركات.

وعموما فإنه يجب أن تتطابق أرصدة تلك الحسابات والظاهرة فى ميزانية المنشأة مع المصادقات الواردة من الجهات صاحبة هذه القروض طويلة الأجل كما يجب التأكد من أخذ الفوائد المتعلقة بهذه القروض فى الحسبان عند إعداد الميزانية العمومية عن طريق إجراء التسويات الملائمة، وأخيرا يجب أن تظهر الضمانات المعطاة لتلك القروض على بعض الأصول بصورة واضحة فى الميزانية العمومية على نحو ما سبق أن ذكرنا.

٥ـ حقوق الملكية :

يتناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣)، والمناظر للمعيار الدولي رقم (٥)، بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، تفاصيل حقوق الملكية التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية. والملحق ٣/ب - من قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ قدم نموذج قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح.

وجدير بالذكر إن جوهر التفرقة بين الإلتزامات وحقوق الملكية هو ما إذا كان الحق مستحق لشخص خارجى أو لمالك من ملاك المشروع، أى أنه إذا كان هناك إلتزام بالدفع لشخص خارجى فإنه يقال أن هذا بمثابة إلتزام أما اذا لم يكن هناك تعهد من جانب المنشأة، بمعنى أن الفشل فى التنفيذ لا يعرض المنشأة للمساءلة القانونية، فإننا نكون أمام حق من حقوق ملاك المشروع.

ويلاحظ أن التفرقة بين الإلتزامات وحقوق الملكية تعتبر فى غاية الأهمية ذلك لأن الفائدة المستحقة على القروض (الإلتزامات) تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أما الأرباح الموزعة على الملاك فهى ليست كذلك.

وتتمثل حقوق الملكية فى المنشآت الفردية فى الحسابات التالية :

١ـ حساب رأس المال، ويمثل هذا الحساب الأموال التى قدمها صاحب المشروع لإستثمارها فى الوحدة المحاسبة.

٢ـ حساب المسحوبات، ويمثل هذا الحساب مايقوم صاحب المنشأة بسحبه من منشأته فى صورة نقدية أو عينية.

٣ـ الحساب الجارى، ويمثل هذا الحساب المبالغ التى يودعها صاحب المنشأة بصفة مؤقتة بمنشأته ويحول اليه رصيد الربح أو الخسارة فى نهاية السنة المالية.

وتظهر أرصدة هذه الحسابات فى الميزانية بصرف النظر عن طبيعة الأرصدة الظاهرة بها، أى تدرج أولاً الأرصدة الدائنة ثم تستبعد الأرصدة المدينة، وذلك للوصول الى صافى حقوق الملكية.

وفى نهاية الفترة المحاسبية فإنه قد يقفل حساب المسحوبات وحساب الأرباح والخسائر فى حساب رأس المال ولكن عيب هذه الطريقة أن رأس المال لايظل ثابتاً، وانما ينخفض بالمسحوبات ويزداد بالأرباح المحققة، ولهذا نرى معالجة المسحوبات والأرباح فى الحساب الجارى لصاحب المشروع وذلك عن طريق ترحيل هذين الحسابين الى الحساب الجارى، وبهذه الطريقة يظل حساب رأس المال ثابتاً.

أسئلة نظرية وتطبيقات عملية

على

الفصل الثامن عشر

أولا : الاسئلة النظرية :

١- ماهو المقصود بالإلتزامات بالمفهوم المحاسبى ؟

٢- حدد معيار التفرقة بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل.

٣- حدد الأنواع المختلفة للإلترامات قصيرة الأجل، ووضح أهم الفروق بينها مع التمثيل.

٤- فرق بين الإلتزامات الحقيقية والإلتزامات العرضية بإختصار.

٥- ماهو الفرق الرئيسى بين حقوق الملكية والإلتزامات ؟

٦- بين كيف تظهر الإلتزامات فى ميزانية المنشأة.

٧- وضح أوجه الصواب والخطأ فى العبارات التالية بإختصار.

- تعتبر جميع الإلتزامات القانونية إلتزامات من الناحية المحاسبية.
- تكون المشكلة الرئيسية بالنسبة للإلتزامات فى نهاية السنة المالية هى مشكلة التقييم.
- يمكن أن تطرح الأرصدة الشاذة فى حسابات الموردين من الرصيد الدائن وذلك حتى يظهر حساب الموردين بالصافى فى الميزانية العمومية.
- تعتبر الإلتزامات التى تستحق فى خلال سنة من تاريخ إعداد الميزانية العمومية فى جميع الحالات إلترامات قصيرة الأجل.
- تظهر المسئوليات العرضية ضمن حسابات المشروع فى الميزانية العمومية.
- لاتختلف المسئولية (الإلتزامات) العرضية عن الالتزام الفعلى فى المحاسبة.

ثانيا ـ تطبيقات عملية :

التطبيق الاول :

تقوم إحدى المنشآت الفردية بإقفال حساباتها فى آخر سبتمبر من كل عام وفيما يلى بعض العمليات المتعلقة بأوراق الدفع خلال السنة المنتهية فى ذلك التاريخ :

(أ) فى ١مايو سنة ١٩٩٩ حصلت المنشأة على قرض بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وأصدرت مقابلة كمبيالة تستحق بعد شهرين من تاريخه وذلك بعد إضافة فائدة قدرها ١٢٪ سنويا.

(ب) فى أول مايو سنة ١٩٩٩ اشترت المنشأة أثاثاً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه من منشأة الدهشان، وقد قبل البائع الحصول على كمبيالة بعد إضافة ١٢٪ فوائد لمدة ثلاثة شهور.

(جـ) فى أول يوليو دفعت المنشأة القرض الذى حصلت عليه فى أول مايو سنة ١٩٩٩، وكذلك الفوائد.

(د) حصلت المنشأة على قرض قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه فى أول أغسطس ١٩٩٩ بسعر فائدة قدره ١٢٪ لمدة ثلاثة شهور وقد حصل الدائن على كمبيالة بقيمة القرض والفوائد.

(هـ) فى أول أغسطس حصلت المنشأة على بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، وسددت القيمة بسند أذنى يستحق الدفع بعد شهرين بعد إضافة فائدة بمعدل قدره ١٢٪.

(و) فى أول سبتمبر استحقت كمبيالة محلات الدهشان، وقد قامت المنشأة بسداد الفوائد المستحقة نقداً، وقبلت كمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين من تاريخه بسعر فائدة قدره ١٢٪.

المطلوب :

١ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.

٢ـ إعداد قيود التسوية عن العمليات السابقة فى ٣٠ سبتمبر ١٩٩٩ وبيان أثرها على الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى ذلك التاريخ.

التطبيق الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات الصالون الأخضر فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٩٩.

منه	له	اسم الحساب
جنيه	جنيه	
١٢٠٠٠		نقدية
٢٨٥٠٠	٢٥٠٠	عملاء
٤٨٠٠٠		مخصص الديون المشكوك فيها
٢١٠٠		بضاعة أول المدة
١٠٠٠٠٠		مهمات مكتبية
	٣٠٠٠٠	تركيبات وأصول طويلة الأجل
	١٦٠٠٠	إهلاك مجمع
	٥٠٠٠٠	موردون
	١٥٠٠	أوراق دفع
	٤٠٠	مرتبات مستحقة
	١٠٠٠٠٠	فائدة مستحقة
	١٩٣٠٠	رأس المال
	٤٤٦٠٠٠	أرباح محجوزة
٢٧٠٠٠٠		مبيعات
٦٥٠٠٠		مشتريات
٣١٠٠٠		مرتبات
٨٤٠٠		مصاريف عمومية
١٠٦٠٠		مصاريف التأمين
٨٨٠٠٠		مصاريف إدراية
٢١٠		مصاريف بيعية
		فوائد
٦٦٥٧٠٠	٦٦٥٧٠٠	

فاذا عملت :

١- من المتوقع أن تكون نسبة الأرصدة غير المحصلة من حسابات العملاء ٥٪ من المبيعات.

٢- بلغ رصيد المهمات المكتبية فى نهاية السنة المالية ٦٠٠ جنيه.

٣- بلغ إهلاك التركيبات ١٠٪ على أساس القسط الثابت.

٤- بلغت المرتبات المستحقة فى نهاية السنة ١٧٥٠ جنيه، كما بلغت الفوائد المستحقة ٢٥٠ جنيه.

٥- هناك مصاريف عمومية لم تسدد بعد حتى تاريخ الميزانية قدرها ٨٠٠ جنيه.

٦- بلغ رصيد بضاعة آخر المدة ١٤٢٠٠٠ جنيه..

٧- بلغت الضرائب المقدرة على أرباح الشركة ٣٠٠٠٠جنيه.

المطلــوب :

إعداد قيود التسوية المتعلقة بالعمليات السابقة بإستخدام ورقة العمل وتصوير الحسابات الختامية والميزانية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

التطبيق الثالث :

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة فى دفاتر شركة الورد والياسمين فى نهاية سنة ١٩٩٩.

مدين	دائن	اسـم الحساب
جنيه	جنيه	
٩٠٠		فوائد غير محصلة
	٢٤٠٠	مخصص الديون المشكوك فيها
٤٠٠		مخزون المهمات
	٥٠٠٠٠	إهلاك مجمع
	١٥٠٠	أجور مستحقة
	٤٠٠	فوائد مستحقة
	٢١٠٠	إيرادات غير مكتسبة

وفى خلال السنة تمت العمليات التالية :

١ـ حصلت المنشأة فوائد قدرها ١٨٠٠ جنيه.

٢ـ أعدمت المنشأة ديوناً قدرها ١٩٠٠ جنيه.

٣ـ اشترت المنشأة مهمات قدرها ٨٠٠٠ جنيه نقداً.

٤ـ بلغت الأجور المدفوعة ٣٠٠٠٠ جنيه.

٥ـ دفعت المنشأة فوائد قدرها ٢٤٠٠ جنيه.

٦ـ بلغت الإيرادات المحصلة ١٢٠٠٠ جنيه.

وفيما يلى بعض البيانات الإضافية التى أمكن الحصول عليها فى نهاية السنة المالية :

(أ) بلغت الفوائد غير المحصلة ١١٠٠ جنيه.

(ب) قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه.

(جـ) بلغ مخزون المهمات ٢٤٠٠ جنيه.

(د) بلغ إهلاك الفترة ٢٥٠٠ جنيه.

(هـ) بلغت الأجور المستحقة ١٥٠٠ جنيه.

(و) لايوجد فائدة مستحقة.

(ز) الإيرادات غير المكتسبة ٢٥٠٠ جنيه.

المطلوب :

إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة. وإعداد قيود التسوية الملائمة فى نهاية السنة المالية، وبيان أثر العمليات السابقة على كل من الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية السنة المالية.

التطبيق الرابع :

فيما يلى ورقة العمل الخاصة بشركة ياسر الفردية، فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

البيان	ميزان المراجعة		التسويات		الميزان بعد التسويات		الحسابات الختامة		الميزانية العمومية	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	أصول	خصوم
نقدية	٥٢٨٠٠								٥٢٨٠٠	
ايجار مقدم	٤٨٠٠			٨٠٠(أ)			؟	؟		
تأمينات مقدمة	١٦٠٠		؟	؟	٧٢٠		؟	؟	؟	؟
اعلانات مقدمة	٦٠٠٠		؟	؟	؟	؟	؟	؟	٢٧٠٠	
مهمات مكتبية	؟	؟		٩٦٠	٣٠٤٠	؟	؟	؟	؟	؟
تركيبات	١٢٠٠٠٠				؟				؟	
اهلاك مجمع على التركيبات				؟						
أوراق دفع ٨٪		١٨٠٠٠			؟	١٩٢٠٠				
ايرادات مقدمة		٣٠٠٠٠				؟				؟
رأس مال		٤٨٠٠	١٠٠٠							
الحساب الجارى		٨٠٠٠٠								
ايرادات مكتسبة		٤٠٨٠٠				؟				؟
مرتبات		٤٠٤٠٠								
؟	٢٤٨٠٠									
؟			؟	؟						
؟			١٥٠٠							
	؟	؟								

المطلوب : استكمال ورقة العمل السابقة وشرح التسويات فى نهايتها شرحاً موجزاً واعداد قيد التسوية المركزى وتصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى ١٩٩٩/١٢/٣١

المحتويات

الباب الرابع
تصميم النظام المحاسبى وطرق المحاسبة مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب الخامس
إستكمال الدورة المحاسبية وإعداد القوائم المالية فى المنشآت التجارية والصناعية مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

الباب السادس
المشاكل المحاسبية المتعلقة بالتحقق من الأصول والخصوم والإفصاح عنها مع ربطها بمعايير المحاسبة المصرية والدولية

كتب أخري للمؤلف

١ـ فى مبادئ المحاسبة المالية الجزء الأول ١٩٩٤ .

٢- فى المحاسبة المالية - الجزء الثانى ـ القياس والتقييم والتحليل المحاسبى - دار المطبوعات الجامعية - اسكندرية ١٩٩٣ .

٣- مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية - دار المعرفة الجامعية سوتر اسكندرية ١٩٩٠ .

٤- محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية - دار المعرفة الجامعية سوتر، اسكندرية ١٩٨٩ .

٥- المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات - دار المطبوعات الجامعية - سوتر، الاسكندرية ١٩٨٩ .

٦- تصميم وادارة النظام المحاسبى - دراسة تطبيقية على المنشآت المالية دار المطبوعات الجامعية - سوتر ، الاسكندرية ١٩٨١ .

٧- المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية - دار المطبوعات الجامعية سوتر، اسكندرية ١٩٧٦ .

٨- المحاسبة والحاسبات الآلية ،إسكندرية ١٩٩٢ .

٩- المحاسبة الإدارية إسكندرية ١٩٩٤ .

١٠- مبادئ محاسبة التكاليف ـ مدخل معاصر ـ تطبيقات بإستخدام الحاسب الآلى ١٩٩٥ .



١٣ شارع حسبو ـ منشا ـ محرم بك

☎ ٤٩٣٢١٩٨



دكتور / أحمد محمد محمد نور

المؤهلات العلمية :

- درجة البكالوريوس فى التجارة شعبة المحاسبة من كلية التجارة جامعة الاسكندرية دور مايو سنة ١٩٦٠ بدرجة جيد جدا.
- ماجستير في المحاسبة من جامعة برمنجهام بانجلترا سنة ١٩٦٧.
- دكتوراه في المحاسبة من جامعة برمنجهام بانجلترا سنة ١٩٧٠.

النشاط المهنى :

- محاسب قانونى س.م.م ٤١٦٢
- زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
- يمارس مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبه الاستشارى ويتولى القيام بأعمال المحاسبة والمراجعة لبعض الشركات المساهمة بالاضافة الى القيام بأعمال التقييم واعادة الهيكلة والتنظيم المالى ونظم المعلومات وكافة الاستشارات المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة.

التدرج الوظيفى :

- مدرس بقسم المحاسبة في جامعة برمنجهام بانجلترا ٦٩/ ١٩٧٠ - مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية من ٢٣/٩/١٩٧٠ وحتى ٣/١١/١٩٧٥
- أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية من ٤/١١/١٩٧٥ وحتى ٢٩/١٢/١٩٨٠
- أستاذ بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية من ٣٠/١٢/١٩٨٠ وحتى الآن.
- رئيس مجلس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية ٨٢/١٩٨٣
- رئيس مجلس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية ٨٧/١٩٨٨
- وكيل كلية التجارة جامعة الاسكندرية من ١١/١٠/١٩٨٨ وحتى ١٠/١٢/١٩٨٩
- عميد كلية التجارة جامعة الاسكندرية من ١١/١٢/١٩٨٩ وحتى ٣١/٧/١٩٩٨
- ويعمل حاليا استاذ متفرغ للمحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة الاسكندرية بالاضافة الى ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة.

الإنتاج العلمى :

له العديد من الكتب العلمية فى مجالات المحاسبة والمراجعة وقد قام بنشر العديد من البحوث العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية ومصر تتناول العديد من المجالات خاصة مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية وتطوير معايير المراجعة وبصفة خاصة في جمهورية مصر العربية.

وقد اشرف على العديد من رسائل الماجستير والدكتوراه التي تتناول كثير من الموضوعات التطبيقية التي تساهم في حل كثير من المشاكل العملية والتي تستهدف تطوير الاداء المهنى للمحاسبة والمراجعة في مصر.

الاعمال الأنشائية :

قام بتصميم العديد من الانظمة المحاسبية وانظمة محاسبة التكاليف للشركات المصرية التي تعمل فى مجالات مختلفة.

كما قام باعداد دراسات الجدوى الاقتصادية لكثير من المشروعات والمقدمة الى هيئات مصرية وهيئات دولية.

ولسيادته نشاط كبير في مجال التدريب فى مجال المحاسبة والمراجعة. وله كثير من التقارير الخا
المنازعات الضريبية.



الدار الجامعية

طبع - نشر - توزيع

الإدارة : ٨٤ شارع زكريا غنيم (تانيس سابقا)

الابراهيمية - الإسكندرية

ص . ب ٢٥ الابراهيمية - الإسكندرية - ت : ٥٩٦٧٨٨٢